



FACULTAD DE DERECHO

ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO

**“Alcances del contenido de los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros,
Ley N° 28008; y su adecuación al Principio de Tipicidad”**

Tesis presentada por el Bachiller en Derecho:

Christophert Eduardo Lentz Huanqui

Para optar el título profesional de Abogado

Asesor: Abog. Jim Herbert Torres Riveros

AREQUIPA, 2017

A ustedes, que tuvieron la deferencia de confiar en mí.

ÍNDICE GENERAL

- Resumen
- Introducción

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

1.	Planteamiento del tema de investigación y su delimitación	01
2.	Formulación del problema de investigación	03
3.	Justificación	17
4.	Objetivo general y objetivos específicos	22
4.1	Objetivo general	22
4.2	Objetivos específicos	22
5.	Hipótesis	22
6.	Metodología jurídica	22

CAPÍTULO II

EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

7.	El principio de tipicidad	24
7.1	Concepto del principio de tipicidad	24
7.2	Contenido constitucional del principio de tipicidad	26
7.3	Finalidad del principio de tipicidad	27

CAPÍTULO III

INFRACCIONES EN LA LEY DE LOS DELITOS ADUANEROS

8.	Infracciones aduaneras en la Ley de los Delitos Aduaneros	29
8.1	Descripción de infracciones aduaneras	29
8.2	Bien jurídico protegido	31

8.3 Naturaleza jurídica de las infracciones cometidas por los transportistas en la Ley de los Delitos Aduaneros	33
---	----

CAPÍTULO IV

LA DETERMINACIÓN OBJETIVA DE LAS INFRACCIONES ADUANERAS

9. Carácter objetivo de las sanciones contenidas en la Ley de los Delitos Aduaneros ...	37
9.1 Carácter objetivo de las sanciones tributarias y el principio de tipicidad	39
9.2 La determinación objetiva de las infracciones tributarias y su relación con el principio de causalidad	40

CAPÍTULO V

PROPUESTA DE ADECUACIÓN AL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

10. Propuesta de adecuación de los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros, al mandato del principio de tipicidad	42
10.1 Propuesta de adecuación del artículo 39° de la Ley de los Delitos Aduaneros, al mandato del principio de tipicidad	46
10.2 Propuesta de adecuación del artículo 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros, al mandato del principio de tipicidad	48
- Conclusiones	51
- Bibliografía	53

RESUMEN

En la presente investigación, se demuestra que los alcances de los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros, Ley N° 28008; no son claros.

Ello genera, que respecto a su aplicación, se presenten contradicciones entre las resoluciones del Tribunal Fiscal y las emitidas por la Administración Aduanera.

En consecuencia, se plantea una propuesta de solución a dicha falta de claridad; la cual consiste, en definir una lista taxativa de obligaciones, dirigida a los conductores y personas jurídicas dedicadas al transporte.

Esta lista taxativa, aclara el panorama, respecto a qué obligaciones deben incumplir los transportistas, para ser objeto de las sanciones establecidas en los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros; en ese sentido, la propuesta mencionada, cumple con adecuar los alcances de los artículos indicados, al principio de tipicidad.

INTRODUCCIÓN

Esta tesis lleva como título “Alcances del contenido de los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros, Ley N° 28008; y su adecuación al principio de tipicidad”.

La investigación se circunscribe al campo del derecho administrativo y constitucional, se tendrán como fuentes de estudio, a la ley, la jurisprudencia y la doctrina jurídica; y como referente temporal, los casos que hayan sido resueltos por el Tribunal Fiscal en el período comprendido desde el año 2009 al 2016, vinculados al tema.

Planteamos como problema principal, cómo adecuar los alcances de los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros, al mandato del principio de tipicidad.

De la lectura de estos artículos, se advierte que sus alcances deben ser precisados, ello debido a que su redacción genérica, crea contradicciones entre las resoluciones del Tribunal Fiscal y las emitidas por la Administración Aduanera; así como, contradicciones entre las resoluciones emitidas por la Administración Aduanera y los informes elaborados por su Gerencia Jurídico Aduanera.

Formulamos como hipótesis del trabajo, que los supuestos infraccionales contenidos en los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros, son imprecisos; por lo que, sus alcances deben ser adecuados al mandato del principio de tipicidad.

Indicamos como objetivo general, adecuar los alcances de los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros, al mandato del principio de tipicidad.

Se plantean como objetivos específicos, determinar la finalidad del principio de tipicidad; y precisar los alcances de los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros.

Para desarrollar la presente investigación, se utilizará el método deductivo, puesto que se llegarán a conclusiones concretas, sobre los alcances de los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros, partiendo de resoluciones emitidas por distintas instituciones; y el

método inductivo, de forma complementaria, toda vez que a partir de lo expuesto en el Reglamento Nacional de Administración de Transporte y otras fuentes, se arribará a conclusiones generales.

Este trabajo se desarrolla en cinco capítulos, que para efectos didácticos y de desarrollo de la introducción, vamos a dividir en seis etapas, en la primera, se plantea el tema de investigación y su delimitación; con el propósito de establecer límites a nuestro objeto de estudio; en tal sentido, como se ha indicado en párrafos precedentes, indagaremos sobre las sanciones a los transportistas, contenidas en los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros; y su adecuación al principio de tipicidad, esto en el contexto del derecho administrativo y constitucional, en el período comprendido entre el año 2009 al 2016, respecto a casuística.

En la segunda parte, esbozamos la formulación del problema de investigación; con la intención de identificar qué vamos a resolver a lo largo de la tesis, en esa línea, explicaremos, por qué representa un problema a investigar, la necesidad de adecuar los alcances de los artículos indicados, al mandato del principio de tipicidad.

En la tercera parte, exponemos la justificación, los objetivos del trabajo, la hipótesis y la metodología jurídica utilizada; en efecto, resumimos la hipótesis de este trabajo, en que el carácter genérico de la redacción de los artículos 39° y 41° de la Ley de los delitos Aduaneros, ocasiona confusión al aplicar los mismos; en consecuencia, es nuestro objeto de investigación; adecuar sus alcances al principio de tipicidad, lo cual significa, dotarlos de claridad.

La acción de dar claridad a los artículos mencionados, se justifica en que el administrado tiene el derecho de saber qué acciones se encuentran prohibidas y son pasibles de sanciones; para lograrlo, se utilizará la metodología de investigación, presentada en los párrafos que anteceden.

En la cuarta parte, se describe la finalidad del principio de tipicidad, las infracciones aduaneras en la Ley de los Delitos Aduaneros, la naturaleza jurídica de las infracciones cometidas por los transportistas en la Ley de los Delitos Aduaneros; y el carácter objetivo de las sanciones contenidas en la Ley de los Delitos Aduaneros.

En esa línea, se desarrollará que la finalidad del principio de tipicidad, es lograr que tanto el operador del derecho como el administrado, tengan la posibilidad de conocer de manera precisa, las acciones consideradas como infracciones y sus consecuentes sanciones.

Estudiaremos las infracciones aduaneras contenidas en la Ley de los Delitos Aduaneros, de tal forma que conozcamos los tipos legales descritos en esta norma; identificando que el bien jurídico que protegen, es el control aduanero.

Se continuará con el análisis de la naturaleza jurídica de las infracciones cometidas por los transportistas en la Ley de los Delitos Aduaneros; determinando que por sus características, poseen naturaleza tributaria; con lo que, alcanza a los mismos, la aplicación del principio de tipicidad, antes señalado.

Asimismo, se reflexionará sobre el carácter objetivo de las sanciones contenidas en la Ley de los Delitos Aduaneros; infiriéndose que esta constatación nos obliga, a enmarcar en el principio de tipicidad, los supuestos de infracción tratados; puesto que, frente a una determinación que no considera el conocimiento o intención del sujeto, se constituye en única garantía para el administrado, la claridad del supuesto infraccional.

En la quinta parte, se estructura una propuesta, que tiene como propósito, la adecuación de los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros al principio de tipicidad; la misma que toma en cuenta, los elementos estudiados a lo largo de la tesis.

Partimos de la premisa, que la redacción de los mencionados artículos es genérica y que ello resulta en contradicciones; en esa línea, se presenta, como propuesta de solución, una lista taxativa de obligaciones dirigida a los transportistas, que les permitirá conocer con exactitud, la razón por la cual serían sancionados.

En la sexta parte, presentamos las conclusiones de la tesis; las que se resumen en que, para resolver la confusión que causa la redacción genérica de los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros, se propone como solución de clarificación, una lista taxativa de obligaciones dirigida a los transportistas; lo que implica, que los alcances de estos supuestos de infracción, han sido adecuados al principio de tipicidad.

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

1. PLANTEAMIENTO DEL TEMA DE INVESTIGACIÓN Y SU DELIMITACIÓN

Con el propósito de puntualizar el objeto de tesis, en esta parte, vamos a señalar, a qué áreas del derecho se circunscribe nuestra investigación; precisaremos si el estudio está referido a infracciones o delitos aduaneros; se expondrán las fuentes de derecho a utilizar; y por último, el período de análisis de los casos prácticos.

En la línea de derecho administrativo y constitucional ¹, se investiga sobre los alcances de las sanciones previstas en los artículos 39° y 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros, Ley N° 28008, en adelante LDA; para dar una propuesta de adecuación de los mismos, al principio de tipicidad.

Este trabajo se desarrolla, teniendo como premisa que, las sanciones a los transportistas, previstas en los artículos indicados, corresponden a infracciones; por lo que, en esa línea, debemos considerar en el marco de la LDA, que el elemento diferenciador ^{2 3 4 5 6} entre

¹ Por el contrario, nuestra norma constitucional ha diseñado un modelo en el que las dos partes de la relación tributaria (ciudadanos-contribuyentes y Estado) se encuentran igual y plenamente sometidas a la Constitución y al derecho –término este último que abarca no sólo al derecho positivo, sino también a los principios, deberes, derechos y valores de carácter constitucional-, que son la fuente que legitiman las complejas situaciones activas y pasivas de ambas partes. GAMBA VALEGA, C., “Derechos y Garantías de los Contribuyentes: El caso peruano”, en R. ROJAS OVIEDO (coord.), *Derecho Tributario Peruano y Español: Un análisis comparado de problemas comunes*, Universidad de San Martín de Porres Fondo Editorial, Lima, 2011, p. 284.

² (...) existe una distinción cualitativa entre delitos judiciales e infracciones administrativas (contravenciones), determinada por la naturaleza de las cosas sobre la base de que, mientras en los primeros el contenido material del injusto se encuentra en el daño (o en la situación de peligro), concreto y mensurable, inferido a un bien jurídico, en las infracciones o contravenciones administrativas se está ante la violación del deber de obediencia o de colaboración por parte de los particulares con la Administración Pública, afectando solamente a intereses de tipo administrativo. J. CASSAGNE, *Derecho Administrativo. Tomo II*, Palestra Editores, Lima, 2010, p. 561.

³ Su tipificación se origina de la necesidad de aplicar una menor sanción a ilícitos de poca significación lesiva, siendo extraídas de la esfera de los delitos aduaneros, fijándose para ello una línea divisoria de naturaleza económica, que conocemos como parámetro cuantitativo, que separa a las infracciones de los delitos (...) Esta infracción es denominada en la legislación Argentina “contrabando menor”, que por su poca significación económica no se le confiere la categoría de delito. J. GALLARDO MIRAVAL, *Los Delitos Aduaneros – Fundamentos de Comercio Internacional*, Editorial Rodhas, Lima, 2008, pp. 218-219.

delito aduanero e infracción administrativa aduanera, es el monto⁷ al que asciende el valor de la mercancía intervenida, puesto que constituyen infracción los casos en los que la mercancía no excede de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), conforme al artículo 33° del indicado dispositivo legal.

A efectos de señalar la forma, en la que se configuran las sanciones de las personas que transportan mercancías previstas en la LDA, se tendrán en cuenta la normativa, la doctrina y la jurisprudencia (resoluciones del Tribunal Fiscal).

⁴ Cuando el valor de la mercadería objeto de ciertos supuestos de contrabando no supera un tope monetario, el hecho se considerará infracción de contrabando menor. Tal como se sostuvo en otras oportunidades, su característica principal reside en contener la estructura del tipo penal del delito de contrabando doloso, del que sólo difiere en el valor en plaza de la mercadería en infracción. G. VIDAL ALBARRACÍN, *La Naturaleza Jurídica del Contrabando Menor – sus Consecuencias*, http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/11/G.-Vidal_Naturaleza-del-contrabando-menor.pdf, Página web consultada: 10.10.2016, p. 107.

⁵ Hay una distinción jurídica sustancial de carácter cualitativo entre los delitos y las faltas: a) Por los intereses sociales lesionados.- Las leyes penales represivas castigan los hechos que lesionan la seguridad, tutelando el derecho ofendido en forma inmediata, en tanto los hechos contravencionales ponen en peligro la prosperidad, tutelada mediatamente por el derecho como cautela para evitar posibles ofensas al orden jurídico (...). b) Por el sujeto pasivo.- La contravención lesiona a la misma Administración como sujeto interesado en que los derechos sociales e individuales se ejerzan en orden, seguridad, salubridad y moralidad. En el ilícito contravencional, la lesión al orden administrativo es inmediata; no así en el ilícito delictual, que recae primordialmente sobre el titular del derecho atacado. (...) Difieren de una manera sustancial, ya que la pena delictiva es una protección de los derechos de los administrados o gobernados, en tanto que la pena contravencional es una protección de la actividad administrativo – gubernativa. c) Por los elementos objetivos y subjetivos de la figura contravencional.- La punibilidad contravencional se apoya jurídicamente de manera exclusiva en el punto de vista objetivo de la oposición de la acción a la regulación estatal de la actividad administrativa. El aspecto subjetivo no desempeña ningún papel; por ello es indiferente, a los efectos de la sanción, saber si el transgresor obró dolosa o culposamente, dada la falta de eficacia del grado de imputación. R. DROMI, *Derecho Administrativo. Tomo I*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2005, p. 846.

⁶ La aludida diferenciación de ilícitos ha suscitado tradicionalmente la cuestión de la delimitación del Derecho penal y el sancionador administrativo. Tal esfuerzo debe tenerse hoy por superado en la medida en que es general opinión que no existe una diferencia de naturaleza entre ilícito penal e infracción administrativa (STS de 9 de enero de 1991), siendo la elección entre una y otra fruto de una opción de política legislativa –naturalmente, en el marco constitucional- por el instrumento de tutela más pertinente al bien jurídico de que se trate en cada caso y cada momento concretos. L. PAREJO ALFONSO, *Lecciones de derecho administrativo*, Nomos Impresores, Colombia, 2011, 3ª ed., p. 675.

⁷ La imposibilidad de establecer a priori diferencias sustanciales u ontológicas entre delitos y contravenciones conduce a que el problema se resuelva, en definitiva, a través de la política legislativa según “la gravedad e importancia que se le de en momento y lugar determinado, las razones de necesidad y utilidad práctica y el sentimiento general predominante”. J. CASSAGNE, *Derecho Administrativo. Tomo II*, Palestra Editores, Lima, 2010, p.564.

Para identificar el contenido del principio de tipicidad, se tendrá como fuentes a la normativa, la doctrina y la jurisprudencia (sentencias del Tribunal Constitucional).

El estudio tiene como referente práctico, los casos que hayan sido resueltos por el Tribunal Fiscal en el período comprendido desde el año 2009 al 2016, en los que la Administración Aduanera, haya sancionado con suspensión de licencia de conducir, internamiento temporal de vehículo y multa, de forma conjunta o alternativa, a los transportistas.

2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Corresponde tratar el problema principal y los tres problemas secundarios de la investigación; con la finalidad de encuadrar las preguntas que vamos a resolver en los siguientes capítulos.

Problema Principal: ¿Cómo adecuar los alcances de los artículos 39° y 41° de la LDA, al mandato del Principio de Tipicidad?

Antes de entrar de lleno a la explicación del problema principal, cabe señalar, que el mismo, es estudiado en dos partes; primero, por qué consideramos necesario adecuar los artículos 39° y 41° de la LDA al principio de tipicidad; y segundo, de qué manera realizar esta adecuación.

En relación al primer punto, sobre por qué es necesario adecuar los artículos 39° y 41° de la LDA al principio de tipicidad; entendemos que la razón se explica, en que su redacción⁸ no es coherente con el principio de tipicidad.

En materia tributaria, es necesario, que los textos de las infracciones sean precisos; debido a que la Administración Aduanera, determina las infracciones de forma objetiva,

⁸ En coincidencia con lo aquí señalado, el Tribunal Constitucional en la STC Exp. N° 03088-2009-PA/TC de fecha 23 de agosto de 2010 reflexionando sobre la problemática de la inejecución de sentencias constitucionales, expresó que tanto las normas jurídicas, así como los mandatos judiciales en las que el derecho se encuentra plasmado se expresan mediante el lenguaje, pero este, al prescribir una norma o establecer una regla de comportamiento (obligación de dar, hacer o no hacer), también puede ser oscuro, ambiguo y/o dudoso. B. LÓPEZ FLORES, *Medios Impugnatorios en los Procesos Constitucionales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2015, p. 89.

sin mediar la intención o el conocimiento sobre el hecho; en esa línea, la única garantía para el administrado frente a la objetividad en la determinación, es la precisión del supuesto de infracción.

De la lectura de los artículos tratados, se advierte que sus alcances, deben ser precisados, ello en mérito a tres razones que vamos a desarrollar en las siguientes líneas: I) Contradicción entre las resoluciones del Tribunal Fiscal y las emitidas por la Administración Aduanera; II) Contradicción entre las resoluciones emitidas por la Administración Aduanera y los informes elaborados por su Gerencia Jurídico Aduanera; y III) Falta de claridad al interior de la Administración Aduanera.

I) Contradicción entre las resoluciones del Tribunal Fiscal y las emitidas por la Administración Aduanera

El Tribunal Fiscal, tiene en cuenta, factores de atribución de responsabilidad para aplicar el artículo 39° y 41° de la LDA, distintos a los identificados como tales, por la Administración Aduanera; esta discrepancia genera, inseguridad jurídica en el Administrado.

En ese sentido, se tiene por ejemplo, que el Tribunal Fiscal a través de la Resolución N° 4314-A-2016⁹, revocó la Resolución de Intendencia N° 181-3H0000/2016-22 del 22.1.2016, emitida por la Intendencia de Aduana de Puno; debido a que la Administración Aduanera, sancionó con suspensión de licencia de conducir y multa, por haber encontrado en el salón de un bus, mercancía sin documentación que acredite su ingreso legal al país. Para el Tribunal Fiscal, dichas sanciones no están debidamente sustentadas, porque consideran, que por el lugar donde se detectó la mercancía, salón del bus, no se genera responsabilidad en el conductor.

De lo expuesto se advierte, que la Administración tiene como factor de atribución de responsabilidad, que la mercancía se haya encontrado en el salón del bus; a diferencia del Tribunal Fiscal, quien sostiene que dicha causal no crea responsabilidad.

⁹ Resolución del Tribunal Fiscal N° 4314-A-2016 del 5 de mayo de 2016.

Nótese que la contradicción en la interpretación consiste, en que para sancionar al conductor de un vehículo por transportar mercancías sin ingreso legal al país, para la Administración Aduanera es suficiente que se demuestre, que dicha persona iba conduciendo el vehículo al momento de la intervención; mientras que para el Tribunal Fiscal, se debe probar que el traslado fue responsabilidad del conductor.

II) Contradicción entre las resoluciones emitidas por la Administración Aduanera y los informes elaborados por su Gerencia Jurídico Aduanera

Se tiene que a partir de los informes emitidos por la Gerencia Jurídico Aduanera de la SUNAT, se han establecido criterios como posición institucional, respecto de la aplicación de los artículos 39° y 41° de la LDA.

En esa línea, el Informe N° 140-2015-SUNAT/5D1000 del 26.10.2015, concluye que continúan vigentes los criterios contenidos en el Informe N° 053-2004-2B4000; siendo así, se indica sobre este informe¹⁰, que en su numeral 3.2, establece que el chofer del servicio interprovincial de transporte de pasajeros y/o mercancías, es responsable del transporte de las mercancías, si los bienes son encontrados en ciertas condiciones; indicando de forma adicional en el numeral 3.3, que si es persona natural, corresponderá

¹⁰ Cabe señalar que en relación a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 39° antes mencionado, la Gerencia Jurídico Aduanera emitió el Informe N° 053-2004-2B4000, cuyos alcances fueron puestos en conocimiento de las Intendencias de Aduana a nivel nacional mediante los Memorándum Circulares Nros. 014-2007-SUNAT-300000 y 001-2010.SUNAT- 300000. Se establece en el numeral 3.2 del mencionado informe, que el conductor o chofer del "servicio interprovincial de transporte de pasajeros y/o mercancías" es responsable del transporte de las mercancías que lleva en su propio vehículo o en el de la empresa que lo contrata, si al momento de intervenir el vehículos se encuentra bienes que son objeto de infracción en alguna de las siguientes condiciones: "Ubicados en los lugares distintos al del equipaje de los pasajeros, de acceso solo para el conductor, como por ejemplo el lugar donde se guardan las herramientas, o las llantas de repuesto. - En lugares especialmente acondicionados o habilitados en el vehículo para generar el ilícito, como por ejemplo la modificación de su estructura para habilitar un doble fondo. - No están declarados como equipaje (aún cuando tengan las características), ni manifestados como carga. - No constituyen Equipaje. - Mercancías manifestadas como carga y que no hayan estado sujetas a control aduanero." En relación a la responsabilidad del transportista persona natural o persona jurídica, precisa el numeral 3.3 del Informe N° 053-2004-2B4000, que en el primer supuesto resultarán de aplicación las sanciones del artículo 39° inciso a) de la LDA, mientras que en el segundo caso (transportista persona jurídica), corresponderá la aplicación de las sanciones previstas en el inciso b) del citado artículo 39° y el 41° de la LDA. Informe N° 053-2004.2B4000, emitido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

la sanción del inciso a) del artículo 39° y si es persona jurídica, se aplicará el inciso b) del artículo 39 y el artículo 41°.

Podemos deducir del Informe N° 053-2004-2B4000, que como factor de atribución de responsabilidad para aplicar las sanciones del inciso a) del artículo 39°, el inciso b) del artículo 39° y el artículo 41°, la mercancía debe hallarse bajo ciertas condiciones; sin embargo, solo se hace referencia al chofer del servicio interprovincial de transporte de pasajeros y/o mercancías; dejando un vacío en relación a los conductores de vehículos particulares.

Esta situación se aclara con el Informe N° 111-2015-SUNAT/501000¹¹ del 31.8.2015, en el que se indica que los criterios expuestos en el Informe N° 053-2004-2B4000, son de aplicación para los conductores de vehículos particulares.

Del Informe N° 85-2016-SUNAT/5D1000 del 27.6.2016¹², se desprende que las razones expuestas en el Informe N° 053-2004-2B4000, para efectos de atribuir responsabilidad al conductor o la empresa de transportes, son de naturaleza taxativa. Por lo que, fuera de dichos supuestos, no cabría sostener que existe responsabilidad por parte del conductor o la empresa de transportes; aunque allí solo se hace referencia a los conductores del servicio interprovincial de transporte de pasajeros y/o mercancías, entendemos que las

¹¹ En consecuencia, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 38°, 39° y 41° de la LDA, y lo precisado para estos dos últimos artículos en los Memorándum Circulares Nros. 01- 2010-SUNAT-300000 y 014-2007-SUNAT-300000 y en el Informe N° 053-2004-2B4000, en aquellos supuestos en los que la infracción administrativa suponga la acción de una persona natural de transportar en un vehículo particular acondicionado o modificado, mercancías cuyo valor no superen las 4 UITs (supuesto en el que se subsume la hipótesis planteada como consulta), resultará aplicable sobre la mercancía y de manera especial sobre el conductor y el vehículo, las siguientes sanciones: 1. Comiso de las mercancías. 2. Suspensión por un año de la licencia de conducir de la persona natural. 3. Sanción de multa equivalente a dos veces los tributos dejados de pagar. 4. Internamiento del medio de transporte por un período de sesenta (60) días calendario, en caso de reiteración ciento veinte (120) días calendario adicionándose sesenta (60) días por cada reincidencia. Informe N° 111 -2015-SUNAT/5D1000 del 31/8/2015.

¹² Asimismo, en relación a la responsabilidad del transportista persona natural o persona jurídica, se precisa en el numeral 3.3 del Informe N° 053-2004-2B4000, que resultará aplicable las condiciones señaladas en el numeral 3.2 de dicho informe, para la determinación de sus respectivas responsabilidades por transportar mercancías objeto de infracción, siendo importante relevar que de no presentarse los supuestos antes detallados, no cabría atribuirle responsabilidad alguna a los citados conductores o choferes del “servicio interprovincial de transporte de pasajeros y/o mercancías”, ni a las empresas respectivas para las cuales trabajan. Informe N° 85-2016-SUNAT/5D1000 del 27 de junio de 2016.

disposiciones son de alcance también para los particulares, en consideración del mencionado Informe N° 111-2015-SUNAT/501000.

Podemos indicar, a modo de corolario, que los criterios establecidos en el Informe N° 053-2004-2B4000, para la Administración Aduanera; representan una lista taxativa de circunstancias que generan responsabilidad; dichas circunstancias se aplican al transporte público como a los particulares; y por último, los supuestos de responsabilidad son compartidos por el conductor y la persona jurídica, propietaria del medio de transporte.

No obstante, haberse señalado, hace más de 10 años, en el Informe N° 053-2004-2B4000, los criterios para sancionar a los conductores y personas jurídicas dedicadas al transporte, en base a los artículos 39° y 41° de la LDA; nos parece una contradicción, que la propia Administración, emita resoluciones sancionando con dichos artículos, sin observar los criterios establecidos.

Prueba de ello, entre otras resoluciones con las que sanciona la Administración Aduanera, encontramos la Resolución de Intendencia N° 154-3I0000/2013-000249 del 10.6.2013, Resolución de Intendencia N° 154-3I0000/2013-000528 del 13.12.2013, emitidas por la Intendencia de Aduana de Arequipa; la Resolución de Intendencia N° 283-2015-SUNAT3H0000 del 27.3.2015, Resolución de Intendencia N° 181-3H0000/2016-22 del 22.1.2016, elaboradas por la Intendencia de Aduana de Puno; en las que se sanciona por transportar mercancía sin documentación que acredite su ingreso legal al país, en el salón del bus, a pesar de ser de propiedad de pasajeros; supuesto que no se encuentra considerado en el Informe N° 053-2004-2B4000.

III) Falta de claridad al interior de la Administración Aduanera

La Administración Aduanera, desde el año 2004¹³, ha trazado la posición institucional respecto de la interpretación de los alcances de los artículos 39° y 41° de la LDA, a través de la Gerencia Jurídico Aduanera de su Intendencia Nacional Jurídica, no obstante, aún hasta diciembre de 2016, se han formulado sobre este tema, consultas al interior de la Administración.

¹³ Informe N° 053-2004.2B4000.

De lo que se infiere, que el panorama sobre la aplicación de los artículos mencionados, no es totalmente claro al interno de dicha institución; hecho que toma mayor importancia, si se piensa en la situación que enfrenta el usuario en este extremo.

En relación al segundo punto, para determinar, de qué manera es posible adecuar los artículos 39° y 41° de la LDA al principio de tipicidad; debemos tener en cuenta una crítica de forma y fondo a los informes generados por la Gerencia Nacional Jurídico Aduanera de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en adelante SUNAT; que cumplen la función de interpretar la normatividad al interior de la Administración Aduanera.

Crítica de forma y fondo a los informes generados por la Gerencia Nacional Jurídico Aduanera de la SUNAT

La posición institucional de la Administración Aduanera, respecto de la aplicación de los artículos 39° y 41° de la LDA, se ha plasmado a través de informes de la Intendencia Nacional Jurídica, emitidos por su Gerencia Jurídico Aduanera.

En ese sentido, planteamos dos aspectos, de forma y fondo, que deben ser analizados, puesto que problematizan la aplicación de los artículos de la LDA antes indicados.

En relación al elemento forma, es necesario indicar, si son vinculantes, los alcances jurídicos de un instrumento como el informe, elaborado por la Gerencia Jurídico Aduanera de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT.

En el inciso 2.9 del artículo V del Título Preliminar ¹⁴ del Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General; se establece que para generar pronunciamientos

¹⁴ **Artículo V.- Fuentes del procedimiento administrativo**

(...)

2. Son fuentes del procedimiento administrativo:

(...)

2.9. Los pronunciamientos vinculantes de aquellas entidades facultadas expresamente para absolver consultas sobre la interpretación de normas administrativas que apliquen en su labor, debidamente difundidas.

vinculantes, en este caso, a través de informes, es necesario, que dicha facultad haya sido establecida de forma expresa¹⁵ para la Entidad.

Del análisis del Reglamento¹⁶ de Organización y Funciones de la SUNAT, no se desprende que la Gerencia Jurídica de su Intendencia Nacional Jurídica, cuente con la facultad expresa para emitir a través de informes, pronunciamientos con carácter vinculante.

Esta posición se complementa con la Resolución de Superintendencia N° 093-97/SUNAT publicada el 4.11.1997, que establece las normas que regulan la emisión de pronunciamientos en materia tributaria y de aquellos referidos a la organización interna de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, vigente a la fecha; de la que se deduce¹⁷ ¹⁸, que los informes o circulares emitidos por la Administración Aduanera, no establecen obligaciones a los administrados.

¹⁵ Otro caso interesante es el del Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado (OSCE), el cual posee atribución consultiva y que según el Reglamento derogado sus opiniones tenían carácter vinculante. Sin embargo, la normativa actual establece que dicha entidad absuelve consultas sobre el sentido y alcance de la normativa de contrataciones del Estado, formuladas por las entidades, así como por el sector privado y la sociedad civil, sin establecer que los informes resultantes posean carácter vinculante. C. GUZMÁN NAPURÍ, *Manual del Procedimiento Administrativo General*, Pacífico Editores S.A.C., Lima, 2016, 2^{da} Ed., p. 78.

¹⁶ Resolución de Superintendencia N° 122/2014/SUNAT del 30 de abril de 2014 y modificatorias.

¹⁷ En cuanto a las Resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, de acuerdo con el TUO del Código Tributario, sólo se consideran como fuentes del derecho a aquellas de carácter general, pero ¿cuáles son estas normas?, ¿a qué se ha querido aludir con carácter general? Ciertamente no existe una indicación legislativa de qué debemos entender por tales resoluciones. Sin perjuicio de ello, respecto de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat), entendemos que la referencia debe entenderse efectuada a las resoluciones de Superintendencia que, a tenor de lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 093-97/SUNAT, se emiten para a) establecer obligaciones de los contribuyentes o responsables dentro de la competencia de la Sunat y b) para regular aspectos administrativos relacionados con la gestión institucional.

Claro está que las únicas resoluciones de Superintendencia que serían fuente de derecho tributario, serían aquellas emitidas con arreglo al literal a. Sobre este punto creemos que es importante precisar que ni las directivas, circulares u oficios que emite la Sunat, pueden calificar como fuente del derecho tributario, pues no suponen labor normativa, siendo su misión o propósito, dar publicidad, o en su caso, circularizar la interpretación del sentido de las normas tributarias por parte de la administración. J. BRAVO CUCCI, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Jurista Editores E.I.R.L., Lima, 2015, 5ª ed., pp. 151-152.

¹⁸ Así tenemos que las Resoluciones de Superintendencia se emiten por el Superintendente Nacional de Administración Tributaria, entre otros supuestos, para establecer obligaciones de los contribuyentes o responsables dentro de la competencia de la SUNAT, precisándose que en estos casos las referidas resoluciones se publicarán en el Diario Oficial El Peruano. F. IANACONE SILVA, "Derecho Tributario y Fuentes: Perspectiva peruana" en R. ROJAS OVIEDO Y F. VEGA BORREGO (coords.), *Derecho Tributario Peruano y Español*:

En ese sentido, al no ser vinculantes, las disposiciones establecidas por la Administración Aduanera, a través de los informes emitidos por su Gerencia Jurídico Aduanera; nos encontramos en un contexto, en el que el administrado no cuenta con la definición de las obligaciones que debe incumplir, para ser sancionado por el artículo 39° o 41° de la LDA.

En relación al tema de fondo, observamos que la Administración Aduanera, por medio del Informe N° 053-2004-2B4000 y los emitidos de forma posterior hasta el año 2016, cuyo papel ha sido actualizarlo; ha identificado causales de atribución de responsabilidad, para sancionar con el artículo 39° o 41° de la LDA, utilizando como punto de partida, el Decreto Supremo N° 009-2004-MTC, que aprobó el Reglamento Nacional de Administración de Transporte; y el Decreto Supremo N° 017-2009-MTC, que aprobó el nuevo Reglamento Nacional de Administración de Transporte, que por cierto, derogó el anterior.

Estos decretos supremos, describen obligaciones de los conductores y empresas transportistas, en virtud al servicio de transporte público o privado que prestan a los usuarios; algunas de estas obligaciones, son tomadas en cuenta por los informes mencionados, con el propósito de aplicar el artículo 39° y 41° de la LDA, frente a su incumplimiento.

Lo que hace la Administración Aduanera, es sancionar en el marco de la LDA, el incumplimiento de algunas obligaciones de los conductores y transportistas, previstas en el Reglamento Nacional de Administración de Transporte; sin tener en cuenta, que en esta última normativa, ya existe un conjunto de sanciones que se aplican como consecuencia de su incumplimiento.

Lo cual significa, que vía interpretación, con instrumentos jurídicos no vinculantes, la Administración Aduanera, está creando supuestos, para sancionar con los artículos 39° y 41° de la LDA; con lo que, se menoscaba el principio de tipicidad, debido a que al administrado, no le será posible, reconocer qué obligaciones debe cumplir, en el marco de la LDA.

Un análisis comparado de problemas comunes, Universidad de San Martín de Porres Fondo Editorial, Lima, 2011. p. 90.

Siendo así, es necesario adecuar los artículos indicados al principio de tipicidad, definiendo las obligaciones de los transportistas, a través de un instrumento jurídico vinculante en materia aduanera tributaria.

Problema secundario (1): ¿Cuál es la finalidad del Principio de tipicidad?

El principio de tipicidad está reconocido a través del artículo 2° literal 24) de la Constitución Política del Perú de 1993; el artículo 171° del Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario; y el inciso 4 del artículo 246° del Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General ¹⁹.

Las normas glosadas, avalan el reconocimiento del principio de tipicidad en el ordenamiento jurídico nacional; en ese sentido, es necesario que la estructura de las infracciones de los artículos 39° y 41° de la LDA, se enmarquen dentro de los alcances del principio indicado.

Consideramos que el principio de tipicidad, alude a la precisión que debe caracterizar al supuesto de hecho y a la sanción de una infracción; es decir, el principio de tipicidad ^{20 21}

¹⁹ La Ley del Procedimiento Administrativo General establece que la Administración Pública debe observar obligatoriamente los principios de la potestad sancionadora administrativa, así como la estructura y garantías previstas para el procedimiento administrativo sancionador (...). A. RUIZ SÁNCHEZ, M. VALDIVIEZO DEL CARPIO, "Consideraciones en Torno a la Responsabilidad de los Participantes, Postores y Contratistas en Contrataciones con el Estado", Revista Derecho & Sociedad, N° 44, 2015, p. 382.

²⁰ La tipicidad es, pues, la descripción legal de una conducta específica a la que se conectará una sanción administrativa. La especificidad de la conducta a tipificar viene de una doble exigencia: del principio general de libertad, sobre el que se organiza todo el Estado de Derecho, que impone que las conductas sancionables sean excepción a esa libertad y, por tanto, exactamente delimitadas, sin ninguna indeterminación (y delimitadas, además, por la representación democrática del pueblo a través de las Leyes: STC 137/1997); y, en segundo término, a la correlativa exigencia de la seguridad jurídica (art. 9°.3 de la Constitución), que no se cumpliría si la descripción de lo sancionable no permitiese un grado de certeza suficiente para que los ciudadanos puedan predecir las consecuencias de sus actos (lex certa). E. GARCÍA DE ENTERRÍA. T. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso de Derecho Administrativo. Tomo II*, Palestra – Temis, Lima, 2011, p. 1079.

²¹ Principio íntimamente ligado con el principio de legalidad, al igual que en el derecho penal únicamente son sancionables las conductas expresamente previstas en normas con rango de ley. En este sentido, habrían quedado derogadas todas las normas sancionadoras con fórmulas genéricas, abstractas o vagas que no permitan identificar el elemento objetivo, subjetivo y el bien jurídicamente protegido; y, por otro lado, obliga a la emisión de legislación más técnica y específica. Consideramos también que será tanto la jurisprudencia como los precedentes administrativos, los que nos informarán mejor sobre el llenado de

²² está referido a la definición minuciosa del supuesto infraccional y la sanción que le corresponde.

Problema secundario (2):Cuál es el alcance del artículo 39° ²³ de la LDA

Por el principio de tipicidad, todo ciudadano de conocimientos promedio, debe tener claro el alcance de la infracción consignada en el artículo 39°.

Es evidente que el sentido del concepto “transportar”, trae consigo una imprecisión²⁴ sobre las situaciones que deben ser sancionadas por la Administración; puesto que dicho concepto genérico, faculta a la SUNAT, en aplicación de la determinación objetiva, a sancionar teniendo como única razón que se pruebe la acción de manejar por parte del conductor; lo que significa, que no será necesario, acreditar algún nexo entre la

estos vacíos, no obstante, se habrá de tener mucho cuidado para no imponer sanciones por analogía, ya que esta es una figura que no sustituye a la tipificación que es de carácter taxativo y de interpretación restrictiva. D. CERVANTES ANAYA, *Manual de Derecho Administrativo*, Editorial Rodhas, Lima, 2013, 7^{ma} ed., p. 863.

²² Este principio regula que las conductas que se sancionen como infracción, deben estar previstas expresa e inequívocamente en normas con rango de Ley, no admitiéndose la interpretación extensiva o analógica. Sin embargo permite que mediante normas reglamentarias se especifiquen o gradúen los dispositivos que identifican las conductas o determinan las sanciones, sin que ello implique la creación de nuevos supuestos sancionables, salvo que la Ley permita tipificar infracciones y sanciones por vía reglamentaria. J. GALLARDO MIRAVAL, *Los Delitos Aduaneros – Fundamentos de Comercio Internacional*, Editorial Rodhas, Lima, 2008, p. 234.

²³Artículo 39°.- Sanciones

Las personas que transportan mercancías vinculadas a la infracción administrativa tipificada en la presente Ley, tendrán las siguientes sanciones:

a. Si se trata de persona natural se le suspenderá la licencia de conducir por un año, registrándose la sanción como antecedente en el Registro de Conductores.

En caso de que dicha persona preste servicios, bajo cualquier forma o modalidad para una persona jurídica dedicada al transporte, se le suspenderá cinco (5) años la licencia de conducir.

Asimismo, en ambos casos, le corresponderá una multa por una suma equivalente a dos veces los tributos dejados de pagar.

b. Si se trata de persona jurídica, le corresponderá una multa por una suma equivalente a dos veces los tributos dejados de pagar.

En caso de concurrencia de responsabilidades la obligación será solidaria.

²⁴ La plurisignificación es algo que está constantemente presente en el discurso jurídico, como, de hecho, en todos los lenguajes materiales, llenados con significaciones concretas. Se libran de ese problema semántico apenas los lenguajes formales, orientados a discurrir sobre entidades elaboradas por la mente humana, como la Matemática y la Lógica. P. DE BARROS CARVALHO, *Derecho Tributario – Fundamentos Jurídicos de la Incidencia*, Grijley, Lima, 2013, 9ª ed., p. 244.

mercancía intervenida y el chofer, siendo suficiente que la misma haya sido encontrada en el vehículo.

En esa línea, podrían sancionar al chofer en todas las ocasiones que encuentren mercancía sin documentación aduanera en el vehículo; sin tener en cuenta aspectos como el lugar donde fue encontrada, la persona que colocó la misma en el vehículo, la persona propietaria, si era parte del equipaje del pasajero, si el chofer conocía o no que los estaba trasladando, si los documentos entregados a su persona no los sustentaban, entre otros.

Por lo que, si se aplica este artículo, interpretando el término “transportar”, de forma literal, se crea un gran espacio de discrecionalidad, para que la Administración pueda decidir cuándo corresponde sancionar al conductor por transportar mercancías sin documentación aduanera.

Entendemos que la aplicación del concepto de discrecionalidad^{25 26 27 28}, no debe ser interpretado como arbitrariedad, si fundamentamos nuestra decisión; sin embargo,

²⁵ Como ya se ha señalado y tendremos oportunidad de desarrollar más adelante, se suele distinguir entre los actos administrativos discrecionales y los actos administrativos reglados, siendo los primeros aquellos que dejan un campo abierto a la voluntad y al criterio del funcionario para decidir si actúa o no frente a una situación determinada, así como la forma como debe proceder. J. ISASI CAYO, *Tratado de Derecho Administrativo*, Gaceta Jurídica, Lima, 2014, p. 152.

²⁶ En su significación más primaria el principio de interdicción de la arbitrariedad postula una distinción neta entre arbitrariedad y discrecionalidad, entre lo que es fruto de la mera voluntad o el puro capricho de los administradores y lo que, por el contrario, cuenta con el respaldo –mayor o menor, mejor o peor, es otra cuestión- de una fundamentación que lo sostiene. T. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Discrecionalidad, Arbitrariedad y Control Jurisdiccional*, Palestra Editores, Lima, 2006, p. 95.

²⁷ (...) es necesario señalar que cuando nos referimos a actividad discrecional hacemos referencia a aquella que no depende de normas legislativas concretas y preexistentes que la regulen. Las facultades discrecionales le permiten al órgano administrativo cierta libertad para elegir entre uno u otro curso de acción, o para hacer una cosa de una u otra forma; dentro de los márgenes establecidos por la Ley y demás normas jurídicas. C. GUZMÁN NAPURÍ, *La Constitución Política: Un Análisis Funcional*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2015, p. 796.

²⁸ El artículo 82° del Código Tributario establece que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias.

En relación con los temas de la discrecionalidad cabe indicar que fueron tratados con ocasión de desarrollo del principio de legalidad – reserva de ley a que hace referencia la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que solo cabe recordar que tal discrecionalidad debe estar precedida y orientada hacia el respeto de los derechos fundamentales de las personas. C. BASSALLO RAMOS, *Código Tributario para Contadores*, Gaceta Jurídica, Lima, 2012, p. 340.

somos de la opinión, que es derecho de los administrados, saber cuáles son las conductas que prohíbe (sanciona) el Estado.

Sobre lo expuesto, cabe señalar que el verbo transportar, hace referencia a la acción de trasladar a una persona u objeto hacia otro lugar. En esta posición, la Administración, no analiza la conexión entre la mercancía y el conductor, siendo suficiente que la misma haya sido encontrada en el vehículo.

Las diferencias en la interpretación del término transportar, denota falta de claridad en su aplicación, por lo que es menester, adecuar el contenido de dicho artículo a la finalidad del principio de tipicidad; logrando así, que las personas tengan información exacta sobre las razones por las cuales podrían ser sancionados en mérito al artículo 39°.

En no pocos pronunciamientos²⁹, la Administración Aduanera, ha optado por sancionar a conductores en el marco del artículo 39°, aún cuando no quedó acreditado el nexo entre el conductor y la mercancía que transportaba; ello debido a que la Aduana está realizando una interpretación literal del término “transportar”.

En ese sentido, tenemos que con Resolución de Intendencia N° 154-3I0000/2013-000279 del 25.6.2013, emitida por la Intendencia de Aduana de Arequipa, se resuelve sancionar con suspensión de licencia de conducir por un período de cinco (05) años (de conformidad con el artículo 39°), al conductor de un bus que brindaba servicio público de transporte de pasajeros, por haber encontrado en el salón y bodegas del mismo, mercancías de procedencia extranjera sin documentación pertinente que acredite su ingreso legal al país; sanción impuesta, aún cuando la Policía Nacional del Perú, identificó plenamente a las propietarias de las mercancías incautadas; y cuando las actas de incautación generadas por la propia Administración, identificaban plenamente a las personas que transportaban dichas mercancías, quienes además, suscribieron estas actas

²⁹ Resolución de Intendencia N° 154-3I0000/2013-000249 del 10 de junio de 2016, confirmada por Resolución de Intendencia N° 154-3I0000/2013-000528 del 13 de diciembre de 2013, ambas emitidas por la Intendencia de Aduana de Arequipa; revocadas por Resolución del Tribunal Fiscal N° 08429-A-2015 del 26 de agosto de 2015.

en señal de conformidad, información que coincidía con el manifiesto de pasajeros entregado por la empresa intervenida a la Administración.

Dicha resolución fue confirmada por la Resolución de Intendencia N° 154-3I0000/2013-000470, emitida el 31.10.2013 por la Intendencia de Aduana de Arequipa; por lo que, como consecuencia del recurso de apelación, el Tribunal Fiscal a través de la Resolución N° 09449-A-2015 ³⁰, revocó la resolución mencionada, señalando que se verificó a lo largo del procedimiento, que la Aduana identificó en forma objetiva y sobre la base de datos observables, las personas que viajaban como pasajeros y que hacían circular dentro del territorio nacional mercancías extranjeras sin sustento legal.

De la resolución mencionada en los párrafos que anteceden, se desprende, que la Administración tiene una posición distinta a la del Tribunal Fiscal, respecto a la aplicación del artículo 39° de la LDA, puesto que mientras la primera sanciona con este artículo a pesar que no se acredita el nexo entre el conductor y la mercancía intervenida; para el tribunal debe acreditarse dicho nexo causal.

Problema secundario (3):Cuál es el alcance del artículo 41°³¹ de la LDA

La Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal, interpretan de forma distinta, el término “utilizar” consignado en el artículo 41° de la LDA.

³⁰ Resolución del Tribunal Fiscal N° 04977-A-2014 del 21 de abril de 2014.

³¹ Artículo 41°.- Internamiento del medio de transporte

Cuando las Empresas de Servicio Público de Transporte de Pasajeros o Carga a través de sus conductores, cualesquiera que sea el vínculo contractual, transportistas individuales o particulares, utilicen su vehículo para la comisión de las infracciones establecidas en la presente Ley, se les aplicarán las siguientes sanciones:

- a. Internamiento del vehículo por un período de sesenta (60) días calendario.
- b. Si se cometiera nuevamente la misma infracción, corresponderá el internamiento del vehículo por un período de ciento veinte (120) días calendario, incrementándose en sesenta (60) días calendario por cada reincidencia.

En caso de que el medio de transporte hubiera sido acondicionado o modificado en su estructura original para la comisión de la infracción, el propietario del vehículo deberá reacondicionar el mismo a su estado original, antes de los plazos establecidos en los literales anteriores, según sea el caso.

Si el medio de transporte hubiese sido acondicionado por segunda vez, corresponderá el internamiento del vehículo por un período de ciento ochenta (180) días calendario, siempre que pertenezca al mismo propietario.

De no modificarse su estructura en un plazo máximo de treinta (30) días calendario, se le sancionará con el comiso del vehículo.

Por un lado, de las resoluciones de la Administración Aduanera se desprende, que se sanciona por utilizar el vehículo para cometer las infracciones establecidas en la LDA, a quienes en su vehículo se les encuentre mercancías extranjeras sin documentación aduanera (sin importar el lugar donde fue encontrada o la conexión de la misma con el conductor); a diferencia del Tribunal Fiscal, que requiere para sancionar con el internamiento y suspensión de licencia de conducir, que exista un nexo causal de responsabilidad entre el chofer y la mercancía que se traslada en el vehículo.

En esa línea, tenemos que la Resolución de Intendencia N° 154-3I0000/2013-000249 del 10.6.2013, emitida por la Intendencia de Aduana de Arequipa, decretó la suspensión de licencia de conducir del recurrente por el período de cinco (05) años (de conformidad con el artículo 39° de la LDA), al conductor de un vehículo de servicio de transporte de pasajeros, por haber encontrado en el salón del mismo, trece (13) bultos cerrados que contenían cajas de cigarrillos de las marcas Campeao, Inca y Silver Elephant, procediéndose a su incautación por ser mercancías de procedencia extranjera sin documentos que acrediten su ingreso o traslado legal dentro del territorio nacional; además la Administración Aduanera incautó el vehículo de placa de rodaje N° V5D-966 debido a que fue el medio de transporte con el que se cometió la presunta infracción (de conformidad con el artículo 41° de la LDA); sanciones impuestas, aún cuando el recurrente entregó la nómina de pasajeros en el momento de la intervención, a fin de identificar a los propietarios de los bienes incautados; cabe indicar que la Policía Nacional del Perú, remitió a la Administración los datos de las personas que serían las presuntas propietarias de los cigarrillos incautados.

Dicho acto administrativo, es confirmado por la Resolución de Intendencia N° 154-3I0000/2013-000528, emitida el 13.12.2013 por la Intendencia de Aduana de Arequipa; por lo que, como consecuencia del recurso de apelación, el Tribunal Fiscal a través de la Resolución N° 08429-A-2015 del 26.8.2015, revocó la resolución de intendencia mencionada, señalando que dada la naturaleza del servicio de transporte que ofrece la empresa Fiers Tours y la estructura del vehículo (camioneta rural), se debe indicar que con la nómina de pasajeros y las fichas RENIEC ofrecidas como medios probatorios, el

recurrente ha cumplido con identificar a las personas que viajaban en el vehículo de placa de rodaje N° V5D-966.

Asimismo, considera que en cuanto a la participación del chofer de la empresa de transportes en la supuesta comisión de la infracción, el hecho de encontrarse, en el momento de la intervención, no implica necesariamente que él sea quien introdujo las mercancías incautadas al vehículo de placa de rodaje N° V5D-966, ya que según consta en el acta de incautación, los bienes incautados se encontraban en el salón de la camioneta rural, espacio al cual los pasajeros tenían acceso libre al viajar en el vehículo, por lo que cabe la posibilidad de que alguna de las personas indicadas por el recurrente y la Policía Fiscal, hayan sido quienes trasladaban los bienes incautados.

Lo expuesto en los párrafos precedentes, sustenta la necesidad de dotar de claridad lo prescrito en el artículo 41° de la LDA; es decir, adecuarlo al principio de tipicidad, de tal manera que los administrados conozcan las acciones que desencadenan la sanción de internamiento de sus vehículos.

3. JUSTIFICACIÓN

En los párrafos que siguen, se detalla la importancia del presente trabajo, a partir de la originalidad que representa su planteamiento; la necesidad de supuestos de infracción claros; su vinculación con el concepto de control aduanero; y su relevancia económica, social, práctica y teórica.

De la lectura realizada sobre investigaciones de autores nacionales, se infiere que no se ha incidido en el análisis de la relación entre los alcances de los artículos 39° y 41° de la LDA y el principio de tipicidad; lo cual sustenta la originalidad de nuestro planteamiento.

Ello, sin perjuicio de la profusa cantidad de trabajos de investigación, que han sido elaborados en el medio nacional, en relación a los estudios sobre la LDA; y el principio de tipicidad como parte del procedimiento administrativo sancionador.

Es conveniente llevar a cabo esta propuesta de investigación, porque significaría un aporte al derecho administrativo sancionador aduanero peruano, en el sentido de

representar una propuesta de análisis, sobre cómo adecuar lo ordenado por los artículos 39° y 41° de la LDA, al principio de tipicidad.

Debemos preguntarnos, por qué es importante³² que el supuesto de la infracción y su sanción, se caractericen por ser claros³³ y accesibles al entendimiento de las personas.

Ello es fundamental^{34 35}, porque si el supuesto y la sanción de la infracción son precisos; toda persona, comprenderá cuáles son los actos que la norma prohíbe y cuya ejecución ameritaría una sanción, generándose seguridad jurídica³⁶ en el administrado.

³² Una de las principales garantías que poseen los ciudadanos y las personas en general se halla configurada por el principio de tipicidad consistente en la exigencia de que las conductas punibles se encuentran descritas o delimitadas por una norma legal. En este plano, la tipicidad aparece como un corolario obligado del principio de legalidad, que juega en un doble sentido, esto es como una garantía frente a la determinación subjetiva o discrecional de los hechos que configuran el ilícito penal y como una forma de prevención individual y social, en la medida de que el conocimiento público y oficial de la acción punible desalienta la comisión de los hechos reprimidos por ley. J. CASSAGNE, *Derecho Administrativo. Tomo II*, Palestra Editores, Lima, 2010, p.570.

³³El principio de tipicidad implica la necesidad de que las acciones u omisiones consideradas como infracciones se delimiten en la norma de forma precisa, de forma tal que de los preceptos legales se desprenda con la máxima claridad posible cuál es la conducta prohibida o la acción ordenada. En ese sentido, el de tipicidad forma parte del más amplio principio de seguridad jurídica que exige, en este campo, que el administrado sepa y conozca claramente qué conductas constituyen una infracción y cuáles son las sanciones aplicables a dicha conducta. La tipicidad de las infracciones administrativas, como expresión de una conducta determinante de sanción, es el principio en el que descansa el derecho administrativo sancionador. Es necesario, por tanto, que el hecho típico – acción u omisión – esté definido en la ley como transgresión, y que la sanción también esté determinada en la ley. M. CABRERA VÁSQUEZ, R. QUINTANA VIVANCO, *Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo*, Editorial San Marcos, Lima, 2006, 2ª ed., p. 633.

³⁴ Dicha exigencia se sustenta en la necesidad de preservar la autonomía de los administrados, representada por la capacidad de elegir y ejecutar libremente sus actividades sociales y económicas, con la garantía y seguridad de ser lícitas y no ser pasibles de sanciones inadvertidas previamente. Con una tipificación exhaustiva no solo los administrados tienen mejor posibilidad de decidir suficientemente informados sobre la regularidad de su actuación, sino que también estarán menos expuestos a autoridades administrativas con amplia discrecionalidad para determinar aquello que es lícito o típico. Por el contrario, la ausencia de tipificación o una tipificación no exhaustiva, conlleva inseguridad jurídica para el ciudadano y mayor exposición a arbitrariedades administrativas. J. MORÓN URBINA, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, Lima, 2011, 9ª ed., p. 709.

³⁵ El principio de tipicidad proviene entonces de una doble necesidad. En primer lugar, de los principios generales de libertad, establecidos formalmente en la Constitución y que tienen directa relación con el establecimiento del Estado de Derecho, puesto que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni impedido de hacer lo que esta no prohíbe. En segundo lugar, el citado principio tiene un correlato evidente en la seguridad jurídica, puesto que permite que los administrados tengan un conocimiento certero de las consecuencias de los actos que realicen. E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho*

Parte de los propósitos del control aduanero³⁷, son responder a lograr un mercado en el que los competidores actúen de forma leal entre sí. Debemos tener en cuenta, que sin un control eficaz, los operadores de comercio exterior, no tendrían incentivos para ingresar sus mercancías al país bajo los alcances del marco legal aduanero. Ello porque con la falta de control, aprovecharían los beneficios del contrabando, lo que significa dejar de pagar tributos y competir con precios menores, a causa del monto ahorrado por este concepto; en ese sentido, los contrabandistas, desde un análisis económico del derecho, pueden considerarse oportunistas³⁸ (free rider), puesto que se benefician de la consecuencia del control para algunos (pago de tributos y formalidades), al competir con menores precios en el mercado (ellos evaden el control).

Cabe señalar, que no obstante, la integración de nuestro país al comercio internacional a través de la reducción de aranceles; el contrabando seguirá siendo una opción atractiva, puesto que no solo evita el pago de aranceles, además, no se observan formalidades y el pago de otros tributos³⁹ ligados a la importación.

Administrativo, Tomo II, Madrid, 2000, p. 174, citado por C. GUZMÁN NAPURÍ, *Tratado de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo*, Ediciones Caballero Bustamante, Lima, 2011, p. 814, nota 1749.

³⁶ Dicho principio gira en torno a la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de Derecho, que es identificada como el saber a qué atenerse. J. BRAVO CUCCI, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Jurista Editores E.I.R.L, Lima, 2015, 5ª ed., p. 131.

³⁷ La expresión “control aduanero” ha sido definida en el Glosario de Términos Aduaneros de la Organización Mundial de Aduanas – OMA como “medidas aplicadas a los efectos de asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos de cuya aplicación es responsable la Aduana”.

El control aduanero puede ser clasificado según tipo de obligación en tributarias y no tributarias. El control de obligaciones tributarias están referidas al correcto pago de tributos en importaciones, y las no tributarias son referidas al control de otras obligaciones, tales como verificar la obligación de presentación de certificados o registros sanitarios, licencias u otros. L. SANDOVAL AGUILAR, *Derecho Tributario Aduanero, Valor en Aduana y su Aplicación en el Perú*, Editora Normas Legales S.A.C, Lima, 2006, pp. 17-18.

³⁸ Económicamente hablando, el tributo necesita ser compulsorio para que se pueda evitar una de las anomalías provenientes de los bienes públicos, el cual es, el problema del oportunista (free rider). El oportunista es aquel que se beneficia del bien sin haber pagado por él. (...) En términos estratégicos, si no se puede excluir al oportunista del uso del bien, no hay incentivos suficientes para que él pague por el bien. Desde el punto de vista del oportunista, si los otros no pagan, ¿por qué debería pagar él? Por consiguiente, es racional no contribuir, elección que individualmente es maximizadora, pero que colectivamente es peor para el grupo. C. CARVALHO, *El Análisis Económico del Derecho Tributario*, Grijley, Lima, 2011, pp. 49-50.

³⁹ La tributación aduanera va más allá del arancel, como se señala en la pregunta la tributación aduanera va más allá del arancel porque no solo el arancel afecta las operaciones aduaneras, hay otros tributos que también pueden afectar dichas operaciones como es el caso del impuesto general a las ventas o del

Ahora bien, si partimos de la premisa que para controlar es fundamental la claridad en lo que se exige; los alcances de los artículos 39° y 41° de la LDA, que sancionan conductas de los transportistas ligadas a la evasión del control aduanero, deben ser comprensibles; en ese sentido, si el propósito de esta investigación, es adecuar lo dispuesto en los artículos indicados al principio de tipicidad; en ello, se sustenta la importancia de este trabajo en relación al control aduanero.

Posee relevancia académica, porque los resultados de esta investigación, podrán ser utilizados como conclusiones adicionales, en estudios futuros sobre las sanciones a los transportistas contempladas en la LDA.

Su relevancia social encuentra sustento, en el entendido que la persona⁴⁰ es el centro de la Administración Pública; en ese sentido, esta pesquisa, deviene en una opción de interpretar dichos artículos, caracterizada por la creación de seguridad en la aplicación del derecho para las personas jurídicas y naturales dedicadas al transporte.

Ello es necesario, porque la claridad respecto a conocer cuáles son las razones por las que se puede sancionar a un conductor o persona jurídica dedicada al transporte en el marco de la LDA, contribuye de forma indirecta a facilitar la actividad del transporte vinculada al comercio interno⁴¹ y externo; significando, favorecer el contexto⁴² de desarrollo⁴³ que atraviesa nuestro país.

impuesto selectivo al consumo. Entonces, más que termine desapareciendo la tributación aduanera yo creo que lo que va a ocurrir es que va yéndose a un determinado lado en detrimento de otro, entonces tenemos una tributación aduanera que va a estar enfocada más al IVA, al impuesto selectivo al consumo y cada vez menos sustentada en el impuesto arancelario y en el derecho arancelario, pero eso no significa que no haya tributación aduanera, o sea, tributación aduanera va a haber. L. LÓPEZ ESPINOZA, *Reflexiones Sobre la Actual Política Arancelaria y el Panorama de la Tributación Aduanera en el País*, LusEt Veritas, Lima, 2016, p. 364.

⁴⁰ En lo que se refiere al momento aristotélico en la ética de la función pública, este se centra en la definición de cuál es el bien interno que la da sentido al quehacer de los funcionarios. Hay consenso, entre los especialistas y profesionales de ese ámbito, en que este bien interno es el servicio a los ciudadanos. Es la meta que, de no ser alcanzada, hace perder sentido y legitimidad a la función pública. F. MERINO AMAND, *Ética para la Función Pública*, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Lima, 2017, p. 57.

⁴¹ La libertad de comercio interior reconocida en el artículo 59 de la Constitución peruana de 1993, que declara que el Estado garantiza la libertad de comercio e industria, debe ser entendida como una manifestación de la libertad de intercambio o tráfico de bienes y servicios destinados a satisfacer la demanda de los consumidores. B. KRESALJA, C. OCHOA, *Derecho Constitucional Económico*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2009, p. 537.

Dicha claridad aporta también, a que la Administración desde el momento en que interviene a los transportistas por infracciones vinculadas a la LDA, tenga predictibilidad sobre las consecuencias de su actuación. Sin perjuicio que existan otras etapas en las que pueden darle la razón al supuesto infractor, durante el procedimiento contencioso administrativo (reclamación ⁴⁴, apelación) o el proceso contencioso administrativo ⁴⁵; la Aduana debe tener claro por qué intervenir a un usuario y no someterlo a un engorroso procedimiento, en el que después de más de dos años aproximadamente y en el mejor de los casos, sea el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, quien establezca que no correspondía la forma en la que se aplicó la normativa.

Tiene relevancia práctica, porque adecuar dichos supuestos infraccionales al principio de tipicidad, permitirá que los transportistas y operadores del derecho, tengan claridad respecto a los hechos por los que podrían ser sancionados en el marco de la LDA.

⁴² En el Perú se viene dando una política de apertura comercial desde la década de 1990, pero es recién con la negociación de los tratados de libre comercio que el Perú entra en una etapa de modernización y cambio sustancial de la legislación aduanera y de los procedimientos aduaneros. Estos cambios se sustentan en la necesidad de tener un sistema facilitador, en favor del comercio exterior, que fomente el intercambio comercial del Perú con el mundo, sin que ello disminuya la capacidad de control que debe tener el Estado en el ingreso y salida de mercancías del territorio nacional. C. POSADA, "Procedimientos Aduaneros y Facilitación del Comercio", en E. GUEVARA Y F. NOVAK (coordinadores), *El Perú y el Comercio Internacional*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2010, p. 243.

⁴³ Durante la última década, el Perú ha sido una de las historias de éxito más impresionantes de Latinoamérica, habiendo logrado un crecimiento económico sostenido bajo una democracia política, reducido la pobreza a la mitad, y producido y ampliado la nueva clase media. En gran medida, el reciente auge del país ha estado impulsado por la demanda global de minerales y otras materias primas que el Perú exporta, así como por un acertado diseño de política macroeconómica y un fuerte compromiso con el comercio internacional. C. Sanborn y A. Yong, "El auge económico del Perú y la conexión Asiática", en C. Arnson y J. Heine (editores), *Puentes sobre El Pacífico: Latinoamérica y Asia en el nuevo siglo*, Universidad del Pacífico, Lima, 2015, p. 77.

⁴⁴ El derecho a que el particular reclame contra la autoridad es consustancial a los principios más elementales de una sociedad jurídicamente organizada. (...) Sin embargo, la función principal del recurso de reclamación es darle a la misma administración una segunda reflexión sobre el criterio inicialmente empleado y eventualmente modificarlo, al ser la misma entidad la competente para resolver dicha impugnación. S. FUENTES ACURIO, *Los Recursos Procedimentales Tributarios y Otros Recursos Administrativos*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2010, p. 13.

⁴⁵ El proceso contencioso – administrativo, tiene como objeto (lo que le hace común a todas las clases de procesos judiciales), una pretensión incoada por un administrado que invoca una lesión en sus derechos subjetivos o intereses legítimos, lesión subjetiva que le ha sido conferida por una actuación administrativa expresa ilegítima (formal o material) o bien por una situación de inactividad formal o material de un órgano administrativo. R. HUAPAYA TAPIA, *Tratado del Proceso Contencioso Administrativo*, Jurista Editores, Lima, 2006, p.486.

Tiene valor teórico, puesto que se propondrá una alternativa de aplicación de los artículos 39° y 41° de la LDA, que permita su adecuación a los mandatos del principio de tipicidad.

4. OBJETIVO GENERAL Y OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Se describe, el objetivo general y los tres objetivos específicos de esta tesis, con la finalidad de resolver los problemas antes anotados.

4.1 Objetivo General:

Adeguar los alcances de los artículos 39° y 41° de la LDA, al mandato del principio de tipicidad.

4.2 Objetivos Específicos:

- 4.2.1 Determinar la finalidad del principio de tipicidad.
- 4.2.2 Precisar el alcance del artículo 39° de LDA.
- 4.2.3 Precisar el alcance del artículo 41° de LDA.

5. HIPÓTESIS

Consideramos como hipótesis de nuestra investigación, que los supuestos de infracción contenidos en los artículos 39° y 41° de la LDA, son imprecisos; por lo que, sus alcances deben ser adecuados al mandato del principio de tipicidad.

6. METODOLOGÍA JURÍDICA

A continuación, expondremos los métodos de investigación que han sido utilizados para alcanzar los objetivos trazados; siendo estos, los métodos deductivo e inductivo.

Para desarrollar la presente investigación, se utilizó el método deductivo, puesto que a partir del análisis de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, resoluciones e

informes jurídicos de la Administración Aduanera, entre otras fuentes; se llegó a conclusiones concretas sobre los alcances de los artículos 39° y 41° de la LDA, que permiten, realizar la adecuación de los mismos, al principio de tipicidad.

Así como el método inductivo, toda vez que a partir de lo expuesto en el Reglamento Nacional de Administración de Transporte y otras fuentes, se arribó a conclusiones generales.

CAPÍTULO II

EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

7. EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

En líneas posteriores, con la intención de comprender los alcances del principio de tipicidad, se explicará el concepto, contenido constitucional y por último, su finalidad.

7.1 CONCEPTO DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

Nuestro ordenamiento jurídico, reconoce a la tipicidad, como principio⁴⁶ rector del procedimiento administrativo sancionador. Toca en esta parte del trabajo, interrogarnos por las implicancias del mencionado principio.

El principio de tipicidad ^{47 48 49} está referido a la definición minuciosa del supuesto de infracción y la sanción que le corresponde.

⁴⁶ En nuestro entendimiento, los principios jurídicos son disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores y que coadyuvan en la construcción de normas jurídicas, siendo estructurados fundamentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados. J. BRAVO CUCCI, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Jurista Editores E.I.R.L, Lima, 2015, 5ª ed., p. 111.

⁴⁷ La tipicidad consiste en la descripción expresa, detallada y clara de la conducta infractora y la indicación de la sanción específica para dicha infracción. C. NORTHCOTE SANDOVAL, "Importancia del Principio de Tipicidad en el Procedimiento Administrativo Sancionador", *Actualidad Jurídica*, N° 191, 2009, p.VIII-2.

⁴⁸ Este principio exige el cumplimiento de tres aspectos concurrentes: i) La reserva de ley para la descripción de aquellas conductas pasibles de sanción por la Administración; ii) La exigencia de certeza o exhaustividad suficiente en la descripción de las conductas sancionables constitutivas de las infracciones administrativas; iii) La interdicción de la analogía y la interpretación extensiva en la aplicación de los supuestos descritos como ilícitos (desde el punto de vista concreto, la tipificación es de interpretación restrictiva y correcta). J. MORÓN URBINA, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2011, 9ª ed., p. 708.

⁴⁹ Este principio regula que las conductas que se sancionen como infracción, deben estar previstas expresa e inequívocamente en normas con rango de Ley, no admitiéndose la interpretación extensiva o analógica. Sin embargo permite que mediante normas reglamentarias se especifiquen o gradúen los dispositivos que identifican las conductas o determinan las sanciones, sin que ello implique la creación de nuevos supuestos sancionables, salvo que la Ley permita tipificar infracciones y sanciones por vía reglamentaria. J. GALLARDO

Debemos tener en cuenta, la separación^{50 51} conceptual entre el principio de legalidad⁵² y el principio de tipicidad, puesto que el primero se da por agotado cuando la infracción está prevista en la ley; mientras que el principio de tipicidad, no hace referencia a la fuente legal con la que se representa la infracción, sino a la explicación detallada del supuesto infraccional y consecuente sanción.

No obstante la importancia señalada, sostenemos que el detalle en la descripción de la infracción, no debe ser extremo^{53 54}, porque desde los instrumentos normativos sería una tarea imposible, tratar de abarcar todos los hechos que nos ofrece la realidad.

MIRAVAL, *Los Delitos Aduaneros – Fundamentos de Comercio Internacional*, Editorial Rodhas, Lima, 2008, p. 234.

⁵⁰ (...) no debe identificarse el principio de legalidad con el principio de tipicidad, pues el primero, se satisface cuando se cumple con la previsión de las infracciones y sanciones en la ley, mientras que el segundo, se constituye como la precisa definición de la conducta que la ley considera como falta, resultando este el límite que se impone al legislador penal o administrativo, a efectos de que las prohibiciones que definen sanciones, sean éstas penales o administrativas, estén redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita comprender sin dificultad lo que se está proscribiendo bajo amenaza de sanción en una determinada disposición legal. STC Exp. N° 6301-2006-PA/TC, del 13 de agosto de 2011, F.J. N° 11.

⁵¹ No debe identificarse el principio de legalidad con el principio de tipicidad. El primero, garantizado por el artículo 2.24.d de la Constitución, se satisface cuando se cumple con la previsión de las infracciones y sanciones en la ley. El segundo, en cambio, define la conducta que la ley considera como falta. Tal precisión de lo considerado como antijurídico desde un punto de vista administrativo, por tanto, no está sujeto a una reserva de ley absoluta, sino que puede ser complementado a través de los reglamentos respectivos. STC Exp. N° 1182-2005-PA/TC, del 26 de marzo de 2007, F.J. N° 15.

⁵² El principio de legalidad aplicable a los tributos tiene una fuerte connotación histórica, ya que su origen se halla estrechamente ligado con la lucha librada en los siglos pasados contra la opresión y la arbitrariedad de los monarcas. (...) Resulta necesario destacar que el principio de reserva legal referido a la intervención del Poder Legislativo en la aplicación de los tributos al comercio exterior y, particularmente, en la modificación de las alícuotas del arancel aduanero, no logró asentarse en la práctica de los distintos países, ni siquiera en aquellos en los que se gestó este principio. R. XAVIER BASALDÚA, *El Principio de Legalidad y los Derechos Aduaneros*, <http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/11/X.-Basaldúa-El-principio-de-legalidad.pdf>, Página Web consultada: 10.10.2016, pp. 59-61.

⁵³ En aspectos administrativos, no es aconsejable llevar a extremos el mandato de tipificación, pues estaríamos frente a casuismos inconvenientes. Los riesgos evidentes son dos extremos perniciosos: la sobre inclusión (inclusión dentro de la tipificación supuestos específicos que no participan de la necesidad de sanción), pero en el otro extremo, tenemos la infra inclusión (exclusión de supuestos que sí deberían ser sancionables). Ambos riesgos se producen por dos vicios extremos del legislador al tipificar. J. MORÓN URBINA, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2011, 9ª ed., p. 711.

Cabe señalar, que en el marco administrativo, las infracciones son redactadas de tal forma, que las sanciones pueden estar en un artículo distinto al que contiene el supuesto infraccional; lo cual no significa afectar el principio de tipicidad, ya que son criterios de redacción considerados como tipificación indirecta ⁵⁵.

7.2 CONTENIDO CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

El Tribunal Constitucional peruano, considera que el principio de tipicidad es un derecho básico ⁵⁶ del derecho sancionador administrativo.

La función de dicho principio, es definir ⁵⁷ ⁵⁸ con límites claros ⁵⁹, la conducta contenida en determinada norma, por la cual se sancionará a un administrado.

⁵⁴ Pues bien, en mi opinión ha de considerarse suficiente una ley que identifique uno o más deberes del regulado (representativos de estándares de comportamiento razonablemente vinculables a finalidades de protección claramente identificables en la legislación del sector de que se trate), mismos cuya infracción se amenace –siempre por el legislador– con determinado rango de sanciones (no penales = no directamente incidentes en la dimensión personal – vital). Si luego, mediante normativa infra-legal, la Administración desarrolla contornos de los deberes legales cuya infracción genera sanción, entonces eso no puede verse como una vulneración de la “tipicidad administrativa”, sino, al contrario, como un esfuerzo de precisión en interés del regulado. Esto último, en la medida que la regulación infra-legal aparezca como “subconjunto” del “conjunto” legal, y no como una extensión defraudadora de la legalidad. F. Londoño Martínez, “Tipicidad y legalidad en el derecho administrativo-sancionatorio”, *Revista de Derecho (Valdivia)*, N° 2/Volumen N° 27, 2014, p. 163. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502014000200007>.

⁵⁵ La aplicación de la tipificación indirecta fue advertida ya por NIETO cuando daba cuenta que la tipificación administrativa a diferencia de la penal, se concreta generalmente a través de tres preceptos: i) Un primer elemento del tipo que establece un mandato o una prohibición determinada para el administrado (la que indica “Queda prohibido X”; ii) Un segundo elemento del tipo que advierte que este incumplimiento constituye una infracción sancionable (“Constituye infracción el incumplimiento de X”; y, finalmente un tercer elemento (la sanción aplicable al caso). Como estos tres elementos por lo general, no se presentan en una misma norma, sino disgregadas en normas distintas, e incluso cuerpos normativos separados, hablamos de la tipificación indirecta del ilícito administrativo, a diferencia del tipo legal penal, que es único. NIETO, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid, 1994, 2ª ed., p. 298, citado por J. MORÓN URBINA, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2011, 9ª ed., p.712, nota 438.

⁵⁶ Asimismo, también se estableció que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, aplicables tanto a nivel penal como administrativo. STC Exp. N° 6301-2006-PA/TC, del 13 de agosto de 2011, F.J. N° 10.

⁵⁷ El principio de tipicidad define la conducta que la Ley considera como falta. Tal precisión de lo considerado como antijurídico desde un punto de vista administrativo, por tanto, no está sujeto a una

Conforme al Tribunal Constitucional, el nivel de precisión⁶⁰ debe ser tal, que genere como consecuencia, que todo ciudadano de formación básica, comprenda sin dificultad lo que determina una disposición legal.

7.3 FINALIDAD DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

La finalidad ⁶¹ del principio de tipicidad es lograr que tanto el operador del derecho como el administrado, tengan la posibilidad de conocer de manera precisa, las acciones consideradas como infracciones y sus consecuentes sanciones.

Lo que importa el principio de tipicidad, es llegar a un nivel de explicación de la conducta sancionable, que sin ser extremo en el detalle, permita al administrado interesado

reserva de ley absoluta, sino que puede ser complementado a través de los reglamentos respectivos. STC Exp. N° 00197-2010-PA/TC, del 24 de agosto de 2010, F.J. N° 5.

⁵⁸ Este principio permite que las conductas sancionables estén debidamente delimitadas de modo que quedan proscritas las cláusulas generales o indeterminadas, esto es, aquellas cuyo contenido no es expreso y conocible, sino que tiene que ser “llenado” o concretizado a través de argumentos utilizados para tal efecto, pero por ello mismo, a veces posteriores al acto que se pretende sancionar. STC Exp. N° 01873-2009-PA/TC, del 3 de setiembre de 2010, F.J. N° 40.

⁵⁹ Este principio exige la precisa definición de la conducta que la ley o norma con rango de ley considera como delito o falta, es decir, que la vaguedad en la definición de los elementos de la conducta incriminada termina vulnerando este principio. STC Exp. N° 00156-2012-PHC/TC, del 8 de agosto de 2012, F.J. N° 9.

⁶⁰ El subprincipio de tipicidad o taxatividad constituye una de las manifestaciones o concreciones del principio de legalidad respecto de los límites que se imponen al legislador penal o administrativo, a efectos de que las prohibiciones que definen sanciones, sean éstas penales o administrativas, estén redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita a cualquier ciudadano de formación básica, comprender sin dificultad lo que se está proscribiendo bajo amenaza de sanción en una determinada disposición legal. STC Exp. N° 2192-2004-AA/TC, del 11 de octubre de 2004, F.J. N° 5.

⁶¹ La finalidad de que este Principio de Tipicidad se aplique de manera estricta es que los administrados deben conocer, sin ambigüedades, las conductas que están prohibidas de realizar y las sanciones a las que se someten en caso cometan una infracción. (...) la tipicidad constituye un elemento que le permite a los administrados conocer las conductas no deseadas por el Estado y el castigo que recibirían si cometieran dichas conductas. Pero ante una regulación genérica se produce una situación de inseguridad jurídica en los administrados, ya que no serán capaces de identificar con claridad cuáles son las conductas que pueden o no realizar y determinar cuando un funcionario público está actuando dentro del marco legal o cuando está cometiendo una arbitrariedad. C. NORTHCOTE SANDOVAL, “Importancia del Principio de Tipicidad en el Procedimiento Administrativo Sancionador”, *Actualidad Jurídica*, N° 191, 2009, p.VIII-2.

conocer qué conducta es sancionada; para que se logre entender⁶² en toda su extensión, la prohibición legal.

Entre otras consecuencias, ello permite que la facultad discrecional⁶³ para sancionar con la que cuenta la Administración, tenga límites expresos. En ese sentido, la fundamentación que requiere la Administración en sus decisiones, para no caer en la arbitrariedad, tendrá como punto de partida, un supuesto de infracción preciso, correctamente tipificado.

⁶² Por eso pienso que, en vez de proclamar el efectivo conocimiento del Derecho por parte de los ciudadanos, debería hablarse de cognoscibilidad del ordenamiento jurídico, queriendo decir con ello que no sea imposible para las personas el poder conocer el Derecho vigente, para prever los efectos jurídicos de sus actuaciones. De este modo, lo importante no sería que los ciudadanos cuenten con dicho conocimiento, sino que no carezcan de la posibilidad de acceder al mensaje normativo. G. OLIVER CALDERÓN, "Seguridad Jurídica y Derecho Penal", Revista de Estudios de la Justicia, N° 11, 2009, p. 196. <http://www.rej.uchile.cl/index.php/RECEJ/article/view/15198>.

⁶³ En lo que concierne a la discrecionalidad administrativa y a su control por parte de los tribunales judiciales, hay que partir del hecho de que la libertad de escoger una alternativa entre varias posibilidades igualmente justas no configura independencia sino una actividad que se desarrolla dentro del marco del ordenamiento jurídico (y por ende limitado por los principios generales del derecho y las normas positivas que reglamentan los requisitos de los actos administrativos, entre los que corresponde ubicar al control sobre los supuestos de hecho). (...) No obstante que se limite la función de la discrecionalidad al campo de las consecuencias jurídicas y no se la aplique para justificar la elección de los supuestos de hecho que constituyen la causa del acto administrativo, lo cierto es que prácticamente todas las decisiones administrativas contienen algún ingrediente discrecional, ya que es imposible que los elementos de un acto jurídico aparezcan predeterminados por la norma y se reflejen en un acto mecánico de aplicación del derecho objetivo. J. CASSAGNE, *Derecho Administrativo. Tomo II*, Palestra Editores, Lima, 2010, pp. 234-235.

CAPÍTULO III

INFRACCIONES EN LA LEY DE LOS DELITOS ADUANEROS

8. INFRACCIONES ADUANERAS EN LA LEY DE LOS DELITOS ADUANEROS

Corresponde ahora, luego de haber expuesto las implicancias del principio de tipicidad, tratar sobre las infracciones aduaneras contenidas en la LDA; para lograrlo, responderemos tres interrogantes, primero, cuáles son las infracciones aduaneras de la LDA con sus respectivas sanciones; segundo, cuál es el bien jurídico que protegen; y tercero, cuál es su naturaleza jurídica.

8.1 DESCRIPCIÓN DE INFRACCIONES ADUANERAS

Conforme al artículo 33°⁶⁴ de la LDA, constituyen infracción administrativa los artículos sumillados como contrabando⁶⁵ (art. 1°)⁶⁶, modalidades de contrabando (art. 2°)⁶⁷, receptación aduanera (art. 6°)⁶⁸ y tráfico de mercancías prohibidas (art. 8°)⁶⁹.

⁶⁴Artículo 33°.- Infracción administrativa

Constituyen infracción administrativa los casos comprendidos en los artículos 1°, 2°, 6° y 8° de la presente Ley cuando el valor de las mercancías no exceda de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 3° de la presente Ley.

⁶⁵ El significado etimológico del vocablo “contrabando” procede del prefijo “contra” que denota oposición, frente a, contrariedad, y del término latín “bannun” que alude a toda Ley dictada, especialmente, en una ciudad o provincia, con el fin de ordenar o prohibir determinados hechos a los habitantes de ellas, pudiendo definirse a partir de ello como todo acto contrario a una norma especial, decretado en una región. J. GALLARDO MIRAVAL, *Los Delitos Aduaneros – Fundamentos de Comercio Internacional*, Editorial Rodhas, Lima, 2008, p. 271.

⁶⁶Artículo 1°.- Contrabando

El que se sustrae, elude o burla el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional o no las presenta para su verificación o reconocimiento físico en las dependencias de la Administración Aduanera o en los lugares habilitados para tal efecto, cuyo valor sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años, y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa.

La ocultación o sustracción de mercancías a la acción de verificación o reconocimiento físico de la aduana, dentro de los recintos o lugares habilitados, equivale a la no presentación.

⁶⁷Artículo 2°.- Modalidades de Contrabando

Constituyen modalidades del delito de Contrabando y serán reprimidos con las mismas penas señaladas en el artículo 1°, quienes desarrollen las siguientes acciones:

Dichos tipos legales, constituyen infracción administrativa, cuando la mercancía objeto de intervención, tiene como valor una suma igual o menor a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias; es decir, tienen un tratamiento más benigno ⁷⁰, por razones de cuantía.

Como consecuencia de incurrir en alguna de ellas, la Administración debe aplicar conjunta o alternativamente las sanciones previstas en el artículo 35° de la LDA, siendo estas, según el caso en concreto; I) el comiso ^{71 72} de las mercancías, II) multa, III) suspensión o

a. Extraer, consumir, utilizar o disponer de las mercancías de la zona primaria delimitada por la Ley General de Aduanas o por leyes especiales sin haberse autorizado legalmente su retiro por la Administración Aduanera.

b. Consumir, almacenar, utilizar o disponer de las mercancías que hayan sido autorizadas para su traslado de una zona primaria a otra, para su reconocimiento físico, sin el pago previo de los tributos o gravámenes.

c. Internar mercancías de una zona franca o zona geográfica nacional de tratamiento aduanero especial o de alguna zona geográfica nacional de menor tributación y sujeta a un régimen especial arancelario hacia el resto del territorio nacional sin el cumplimiento de los requisitos de Ley o el pago previo de los tributos diferenciales.

d. Conducir en cualquier medio de transporte, hacer circular dentro del territorio nacional, embarcar, desembarcar o transbordar mercancías, sin haber sido sometidas al ejercicio de control aduanero.

e. Intentar introducir o introduzca al territorio nacional mercancías con elusión o burla del control aduanero utilizando cualquier documento aduanero ante la Administración Aduanera.

⁶⁸ **Artículo 6°.- Receptación aduanera**

El que adquiere o recibe en donación, en prenda, almacena, oculta, vende o ayuda a comercializar mercancías cuyo valor sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias y que de acuerdo a las circunstancias tenía conocimiento o se comprueba que debía presumir que provenía de los delitos contemplados en esta Ley, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de tres ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días-multa.

⁶⁹ **Artículo 8°.- Tráfico de mercancías prohibidas o restringidas**

El que utilizando cualquier medio o artificio o infringiendo normas específicas introduzca o extraiga del país mercancías por cuantía superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias cuya importación o exportación está prohibida o restringida, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y con setecientos treinta a mil cuatrocientos sesenta días-multa.

⁷⁰ (...) El fundamento para otorgarle al delito el tratamiento de una infracción, era la insignificancia económica de la mercadería objeto del contrabando. (...) lograr una mayor celeridad en la tramitación de las causas por contrabando más relevantes, a través del juzgamiento en la órbita administrativa de ciertos supuestos. G. VIDAL ALBARRACÍN, *La Naturaleza Jurídica del Contrabando Menor – sus Consecuencias*, http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/11/G.-Vidal_Naturaleza-del-contrabando-menor.pdf, Página web consultada: 10.10.2016, pp. 108 - 111.

⁷¹ A diferencia de la expropiación, que también puede operar como sanción accesoria (v gr., en materia aduanera), el decomiso no genera el derecho a ser indemnizado. El fundamento de ello radica en que el decomiso no beneficia directamente a la Administración sino a la sociedad en su conjunto, inclusive al particular decomisado, aparte de que no podría hablarse, en estos casos, de una verdadera propiedad legal. J. CASSAGNE, *Derecho Administrativo. Tomo II*, Palestra Editores, Lima, 2010, pp. 622-623.

cancelación definitiva de las licencias, concesiones o autorizaciones pertinentes, IV) cierre temporal o definitivo del establecimiento, V) internamiento temporal del vehículo, con el que se cometió la infracción.

8.2 BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

En relación a los delitos aduaneros ⁷³ contenidos en la Ley N° 28008, la doctrina ⁷⁴ señala que existen distintas posiciones respecto a establecer el bien jurídico que protegen; entre estos, el control aduanero, la integridad o incolumidad de la renta de Aduanas, el orden económico, el tesoro público o el comercio exterior.

Nos inclinamos por reconocer como bien jurídico ⁷⁵ protegido, al control aduanero, debido a que con su protección, se logra que las mercancías sean puestas en

⁷² El decomiso es la privación coactiva de los bienes privados por razones de interés público. Funciona como sanción penal, aduanera y de policía. El decomiso, como instituto de derecho público, no tiene por finalidad esencial afectar la cosa decomisada a usos públicos. La cosa no cambia, por el desapoderamiento, su condición jurídica de res privada, salvo que el legislador la consagre al dominio público. En principio, tratándose del decomiso por motivos de seguridad, moralidad o salubridad públicas, las cosas caídas en comiso -peligrosas per se- pueden ser destruidas. En ese sentido el decomiso es la pérdida definitiva de un bien, sin indemnización, por razones de seguridad, moralidad o salubridad públicas. No implica indemnización, porque en estos casos la propiedad privada no se toma para destinarla a uso público, y además tal derecho no se halla en estado legal. R. DROMI, *Derecho Administrativo. Tomo II*, Gaceta Jurídica, Lima, 2005, p. 243.

⁷³ En el Perú, la regulación del Derecho penal aduanero se encuentra en una Ley especial, esto es, la Ley de los Delitos Aduaneros, que junto con otros delitos que se encuentran regulados por el Código Penal (Fraude en la Administración de Personas Jurídicas, Propiedad Industrial, entre otros), conforman el Derecho penal económico, que a su vez es parte del Derecho penal general, y, conforme al artículo X del Título Preliminar del Código Penal, sus normas generales le son aplicables a las leyes especiales, entre ellas, la Ley de Delitos Aduaneros. J. COYA PONCE, *Los Delitos Aduaneros en el Nuevo Código Procesal Penal*, Grijley, Lima, 2013, p. 24.

⁷⁴ M. HUAMÁN SIALER, "El Delito de Contrabando en el Perú y en el Contexto Internacional", *Revista Lecciones Aduaneras*, N° 1, 2014, pp. 52-53.

⁷⁵ Así, nuestro Superior Tribunal (Argentina) ha señalado que lo tutelado no es la recaudación fiscal, ni la regulación de la política económica del Estado en relación con las operaciones de importación o exportación, sino el ejercicio de la función principal encomendada a las aduanas, tal es, el control sobre la introducción, extracción y circulación de mercaderías pero sólo a los fines de velar por una correcta recaudación tributaria, el cumplimiento de las prohibiciones y el debido pago de estímulos a la exportación. G. VIDAL ALBARRACÍN, *La Naturaleza Jurídica del Contrabando Menor – sus Consecuencias*,

conocimiento de la Administración, por lo que de forma implícita, se cautelan también, la integridad o incolumidad de la renta de Aduanas, el orden económico, el tesoro público y el comercio exterior.

La importancia⁷⁶ del bien jurídico “Control Aduanero”, radica en la trascendencia que tiene para el cumplimiento de los fines del Estado, por ello su reconocimiento como bien jurídico supraindividual, en contraste a un bien jurídico de tipo individual⁷⁷.

Posición que coincide con la vertida por la Gerencia Jurídica Aduanera de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, a través del Informe N° 131-2013-SUNAT/4B4000⁷⁸ del 17.7.2013; en donde se señala que el objetivo de la tipificación de las infracciones

http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/11/G.-Vidal_Natura_leza-del-contrabando-menor.pdf, Página web consultada: 10.10.2016, p. 111.

⁷⁶ Con el tiempo, sin embargo, se fue afianzando una distinta concepción de las funciones del servicio aduanero. Esta concepción se sustenta en que el contenido principal de la aduana radica en el control de la importación y la exportación de las mercaderías como un modo de ejecutar la política establecida por el Estado en lo referente al comercio exterior. Esta concepción ve al arancel como una herramienta más, entre otras, utilizada para alentar o desalentar a determinada actividad económica, sobre todo productiva, pasando la actividad recaudatoria un segundo plano a punto tal que, aun cuando se eliminaran en forma absoluta los derechos de aduana, el país no podría, sin embargo, prescindir del servicio aduanero a fin de hacer cumplir las demás medidas de policía del comercio internacional. E. BARRERA, *La Relación Jurídica Tributaria y la Relación Jurídica Aduanera*, <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Barreira1.pdf>., Página Web consultada: 10.10.2016, p. 66.

⁷⁷ Bien jurídico individual: Este tipo de bien jurídico configura una dimensión estrictamente individualista y personal, dado que los intereses a tutelar solo le pertenecen a un individuo como es el caso de la libertad personal, la vida entre otros. Es decir “...todos aquellos valores que el individuo requiere para su autorrealización personal, tomando en consideración al hombre como una unidad bio-psico-social.” (Peña Cabrera Freyre, 2009). Bien jurídico supraindividual: El orden económico, la salud pública, el medio ambiente, entre otros confluyen a un mismo punto en que todos ellos son de un interés mucho más alto que el individual y es ahí donde nacen los bienes jurídicos supraindividuales. Estos bienes jurídicos son de interés colectivo y por ende tienen una importancia especial y el legislador ha notado tal relevancia y es ahí donde les da tutela normativa. De este análisis podemos colocar al Control Aduanero dentro de los Bienes Jurídicos Supraindividuales por su relevancia para la colectividad y el Estado, dado que a través de ella se asegura el cumplimiento de la normatividad aduanera. M. HUAMÁN SIALER, “El Delito de Contrabando en el Perú y en el Contexto Internacional”, *Revista Lecciones Aduaneras*, N° 1, 2014, p. 52.

⁷⁸ (...) El objetivo de la tipificación de los delitos aduaneros, y de la infracción administrativa, es la represión de los actos destinados a evitar el control aduanero con el fin de evadir el pago de los tributos que gravan el ingreso legal de mercancías al país, cuando correspondan. Informe N° 131-2013-SUNAT/4B4000 del 17 de julio de 2013.

administrativas aduaneras, es la represión de los actos destinados a evitar el control aduanero.

8.3 NATURALEZA JURÍDICA DE LAS INFRACCIONES COMETIDAS POR LOS TRANSPORTISTAS EN LA LEY DE LOS DELITOS ADUANEROS

Con el avance de los puntos anteriores, ya conocemos, qué prescribe el principio de tipicidad, cuáles son las infracciones aduaneras que señala la Ley de los Delitos Aduaneros y cuál es bien jurídico que protegen; es momento de entender, la naturaleza jurídica de las infracciones tratadas en este estudio.

Es importante, saber cuál es la naturaleza de las infracciones mencionadas, porque ello nos permitirá, tener el criterio para determinar cuándo corresponde sancionar a los transportistas por los artículos 39° y 41° de la LDA.

La naturaleza jurídica hace referencia a la razón de ser de una institución jurídica, aquella parte invariable de la misma o definida por la doctrina como la razón esencial.

Atendiendo al concepto indicado, trataremos de dilucidar cuál es la razón de ser, de las infracciones cometidas por las personas que transportan mercancías en la Ley de los Delitos Aduaneros; para llegar a este punto, fundamentaremos primero, su naturaleza tributaria, para que luego, analicemos qué persiguen estos supuestos infraccionales.

Las infracciones ⁷⁹ contenidas en la LDA, se consideran de origen tributario; por su conexión con la obligación ⁸⁰ tributaria ⁸¹.

⁷⁹ Las infracciones son conductas contrarias al Derecho, tipificadas expresamente en la Ley y reprimidas con una sanción. El término infracción deriva del término latín *infractio* que significa hacer pedazos, romper, fracturar; en su concepción jurídica hace referencia a cualquier transgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de ley, reglamento, convenio, tratado u orden, y concepción genérica de todo lo punible, sea delito o falta. J. GALLARDO MIRAVAL, *Los Delitos Aduaneros – Fundamentos de Comercio Internacional*, Editorial Rodhas, Lima, 2008, pp. 215-216.

En ese sentido, es posible aplicar las normas contenidas en el Código Tributario y a su vez, la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, entre otras; reconocimiento plasmado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04187-A-2010 ⁸².

Ello se evidencia además, por su posición en el marco normativo, toda vez que conforme al artículo 49° del mencionado dispositivo legal, a efectos de impugnar las resoluciones que imponen sanciones, se debe aplicar el Procedimiento Contencioso Tributario regulado por la Ley General de Aduanas, su Reglamento y el Código Tributario; con lo que podemos afirmar también, que la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, actúa de forma supletoria ⁸³.

Cabe señalar que la Gerencia Jurídica Aduanera de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, a través del Informe N° 131-2013-SUNAT/4B4000 ⁸⁴ del 17.7.2013; indica que las

⁸⁰ Dicha relación jurídica es tributaria por cuanto su objeto es precisamente un tributo. No puede haber –y somos enfáticos en ello– una relación jurídica tributaria cuyo objeto no sea un tributo. Pretender sostener lo contrario implicaría, tal como lo asevera Dino Jarach, falsear la visión del sistema del Derecho Tributario. J. BRAVO CUCCI, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Jurista Editores E.I.R.L, Lima, 2015, 5ª ed., p. 87.

⁸¹ Vimos que la doctrina clásica de la relación jurídica distinguía en ésta a los sujetos, el objeto y la causa. Esos elementos mantienen vigencia en el desarrollo que hemos descrito antes. El objeto de la relación jurídica no consistirá en la simple y llana conducta compelida, sino en el objeto de esa prestación (o prestaciones, porque pueden ser más de una o, incluso, entrecruzadas), es decir lo que ha tenido en mira el sujeto creador de la regla de derecho, y será ese objeto de la prestación el que definirá la finalidad tenida en mira por la relación jurídica. La finalidad buscada determinará, por otra parte, cual es el bien jurídico (el valor) tutelado por la regla de derecho y esto último nos guiará a la rama especializada del derecho en que nos debemos manejar. La especialidad aduanera o tributaria no surgirá, entonces, de la relación en sí misma, sino del contenido que posea la regla jurídica concreta, para lo cual deberá develarse el sentido o finalidad contenida en ella. E. BARRERA, *La Relación Jurídica Tributaria y la Relación Jurídica Aduanera*, <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Barreira1.pdf>, Página Web consultada: 10.10.2016, p. 64.

⁸² Que el artículo 202°.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios en virtud de la Norma IX del Código Tributario, señala: (...). Resolución del Tribunal Fiscal N° 06598-A-2010 del 23 de junio de 2010.

⁸³ En tal sentido, conviene prestar atención a que la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) ha regulado algunas reglas aplicables al ámbito del procedimiento administrativo sancionador, las mismas que son aplicables supletoriamente al ámbito de actuación de las Administraciones tributarias. R. HUAPAYA TAPIA, *Administración Pública, Derecho Administrativo y Regulación*, ARA Editores, Lima, 2011. p. 209.

⁸⁴ (...) De lo expuesto, puede apreciarse que la infracción administrativa tipificada en el artículo 33° de la LDA está vinculada a la determinación de una obligación tributaria y en consecuencia tiene tal naturaleza. A

infracciones⁸⁵ contenidas en el artículo 33° antes aludido, tienen naturaleza tributaria, por lo que, las sanciones que de esta deriven, comparten esa condición.

Es momento de analizar, qué persiguen estos supuestos infraccionales; siendo que la diferencia entre el delito y la infracción administrativa en el marco de la Ley de los Delitos Aduaneros, es el monto al que asciende el valor de la mercancía intervenida; planteamos, que desde ambas perspectivas, se protege el mismo bien jurídico, el control aduanero.

Las sanciones contempladas en la Ley de los Delitos Aduaneros son impuestas conforme a la condición del infractor, en ese sentido, si quien comete la infracción es conductor del vehículo intervenido, correspondería por especialidad⁸⁶, sancionarlo con los artículos 39°, 40° y 41°; y no con los artículos 36° y 37°.

Es necesario señalar, qué conducta de los choferes prevista en los artículos 39° y 41°, son sancionadas en la Ley de los Delitos Aduaneros.

Respecto al artículo 39° se infiere, que la razón de la norma es sancionar al chofer como responsable por acción u omisión -elementos del principio de causalidad- respecto al

su vez, las sanciones que se deriven de las citadas infracciones, como es el caso de la establecida en el artículo 39° de la LDA, comparten dicha condición. Informe N° 131-2013-SUNAT/4B4000 del 17 de julio de 2013.

⁸⁵ Infracción tributaria es toda acción u omisión que afectan algunos de los elementos de la obligación tributaria. Se entiende que ingresan aquí todas las sanciones cometidas en el desarrollo de todas las destinaciones aduaneras e inclusive en la etapa de manifiestos y en el caso de contrabandos de menor cuantía, en la medida que directa o indirectamente se vinculan al nacimiento o determinación de obligaciones tributarias. F. COSIO JARA, *Manual de Derecho Aduanero*, Editorial Rodhas, Lima, 2007, 2ª ed., p. 591.

⁸⁶ Sobre este punto, debemos señalar que si bien tanto el artículo 36° de la LDA como el artículo 39° de la misma ley, prevén la aplicación de sanción de una multa a las personas naturales o jurídicas que cometen la infracción administrativa, el primero de ellos lo hace de manera general sin identificar un tipo de conducta en específico, mientras que el artículo 39° del mismo cuerpo legal contempla la aplicación de la multa al supuesto especial de quien realiza la acción de transportar mercancías vinculadas a una infracción administrativa, individualizando mejor la conducta objeto de sanción, por lo que ésta última prima en su aplicación al supuesto bajo consulta en virtud al principio de especialidad; correspondiendo la aplicación de la multa del artículo 36° para otros supuestos, criterio que es compartido por el Tribunal Fiscal en las RTFs Nros.01674-A-2013 y 03212-A-2015. Informe N° 111 -2015-SUNAT/5D1000 del 31 de agosto de 2015.

traslado en su vehículo, de mercancías extranjeras sin ingreso legal al país, siempre que se afecte el bien jurídico control aduanero.

Es responsable por acción, si ha ejecutado o contribuido al acto de colocar en el vehículo intervenido, la mercancía sin ingreso legal al país, afectando el control aduanero.

Es responsable por omisión, si no ha ejecutado los actos que correspondan para evitar que dentro de los espacios de su control, se coloquen mercancías sin ingreso legal al país, afectando el control aduanero.

En relación al artículo 41°, tenemos que la razón de la norma, es sancionar con el internamiento del vehículo, si el vehículo se utilizó como instrumento para afectar el bien jurídico denominado control aduanero.

CAPÍTULO IV

LA DETERMINACIÓN OBJETIVA DE LAS INFRACCIONES ADUANERAS

9. CARÁCTER OBJETIVO DE LAS SANCIONES CONTENIDAS EN LA LEY DE LOS DELITOS ADUANEROS

Continuando con el hilo conductor de nuestra tesis, es menester, tratar sobre el carácter objetivo de las sanciones; para conocer cuál es la forma en la que la Administración Aduanera, determina que un sujeto es responsable por alguna infracción. Sumado a ello, analizaremos la relación entre el carácter objetivo de las sanciones tributarias, con los principios de tipicidad y causalidad.

Cabe señalar, que la infracción⁸⁷ es el incumplimiento de lo prescrito en la norma, por lo que la objetividad tendrá el rol de ser el lente, a través del cual se determine que se ha transgredido la ley; mientras que la sanción^{88 89} es consecuencia de la comisión de una infracción, en esa idea, el nexo para cruzar de una fase a otra, se encuentra en el procedimiento administrativo sancionador^{90 91}.

⁸⁷ Con el vocablo infracción, indica el diccionario, se denomina a toda transgresión o quebrantamiento de una ley, pacto o tratado; o de una norma jurídica, moral, lógica o doctrinal. R. MARTÍNEZ MORALES, *Derecho Administrativo. Primer Curso*, Editoriales de México S.A., México, 1995, 2ª ed., p. 307.

⁸⁸ Las sanciones administrativas son la consecuencia jurídica a determinados supuestos de hechos o de motivos, especialmente, ante incumplimientos. Proceden en virtud del poder sancionador de la Administración y los posibles sujetos pasivos son los particulares y los funcionarios públicos. R. FLORES DAPKEVICIUS, *La Acción de Nulidad y Responsabilidad del Estado*, Carlos Álvarez Editor, Montevideo, 2008, p. 38.

⁸⁹ La sanción es un medio indirecto con que cuenta la Administración para mantener la observancia de las normas, restaurar el orden jurídico violado y evitar que puedan prevalecer los actos contrarios a derecho. R. DROMI, *Derecho Administrativo. Tomo I*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2005, p. 401.

⁹⁰ El procedimiento sancionador tiene por finalidad hacer posible que la Administración haga efectivas sanciones contra los administrados ante la comisión de infracciones calificadas como tales por la Ley. Dichas sanciones se definen como situaciones gravosas o desventajosas impuestas al administrado como consecuencia de la comisión de una infracción. C. GUZMÁN NAPURÍ, *Tratado de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo*, Ediciones Caballero Bustamante, Lima, 2011, p. 789.

⁹¹ A nadie puede ocurrírsele que la actividad de imponer penas, o sea la actividad de la administración que impone sanciones ante el incumplimiento de obligaciones tributarias que constituyen violación del orden jurídico, no sea de carácter jurisdiccional, y tan ello es cierto que se considera como una garantía necesaria

Dentro del procedimiento administrativo aduanero sancionador, el operador del derecho asimila los hechos sucedidos, al supuesto de infracción. Para ello, se tiene como regla que la adecuación sea objetiva ⁹² (responsabilidad objetiva ⁹³), que no es otra cosa, que identificar los hechos con el supuesto de infracción, sin tener en cuenta la intención o conocimiento del agente en su actuar.

Es decir, que para que la Administración Aduanera, califique un hecho como infracción, será suficiente verificar el cumplimiento del supuesto material de la norma en la realidad⁹⁴.

Corresponde indicar, que la Administración determina las sanciones de forma objetiva en virtud del artículo 189° ⁹⁵ de la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053; y

de esta actividad la existencia de sumario previo o sea prácticamente lo mismo que hemos visto; es el resultado del perfeccionamiento de las instituciones en materia de determinación o sea establecer un legítimo contradictorio con la parte, donde el contribuyente, presunto infractor, pueda también hacer valer sus razones para negar o bien la materialización del hecho o bien la imputabilidad a él o bien la culpabilidad en sentido amplio, y en definitiva producir un descargo que lo libere de sanciones aplicadas por la autoridad administrativa. P. CHÁVEZ ACKERMANN, *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial San Marcos, Lima, 1993, p. 168.

⁹² La responsabilidad penal es subjetiva al amparo de lo dispuesto en el Código Penal, dado que en la responsabilidad penal resulta relevante discutir respecto al dolo o la culpa, los mismos que son evidentes componentes del tipo penal como elementos subjetivos del mismo; siendo que en principio se requiere de dolo, el mismo que constituye la existencia de conciencia y voluntad respecto de la realización del hecho punible. En cambio, la responsabilidad administrativa es objetiva, siendo innecesario efectuar el análisis de la existencia de dolo o culpa. Ello justifica por ejemplo la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas y la de los incapaces. C. GUZMÁN NAPURÍ, *Tratado de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo*, Ediciones Caballero Bustamante, Lima, 2011, pp. 790 - 791.

⁹³ Para determinar la comisión de una infracción se consideran únicamente los hechos, sin que sea relevante la intencionalidad, esto es, el dolo o la culpa del sujeto que incurre en la misma, lo que verifica con la comprobación de que la consecuencia de la conducta ejercida por el sujeto infractor encuadra en la descripción típica de una infracción. N. YANGALI QUINTANILLA, *Código Tributario aplicación práctica, según criterios jurisprudenciales y de la SUNAT*. Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2015, p. 368.

⁹⁴ Una infracción es objetiva cuando es calificada por los hechos materiales que lo constituyen “vale decir que la infracción no requiere que el sujeto haya actuado con dolo o culpa”. F. COSIO JARA, *Comentarios a la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053*, Jurista Editores E.I.R.L., Lima, 2012, p.786.

⁹⁵ **Artículo 189°.- Determinación de la infracción**

La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades.

artículo 165° ⁹⁶ ⁹⁷ del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

9.1 CARÁCTER OBJETIVO DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS Y EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

Las sanciones derivadas de las infracciones contempladas en la Ley de los Delitos Aduaneros, por su vinculación con la obligación tributaria ⁹⁸, tienen carácter tributario.

Por la objetividad en la determinación de las infracciones, no se toman en cuenta el conocimiento o voluntad del agente sobre la conducta cometida; en tal sentido, es necesario que las personas conozcan los alcances del supuesto infraccional con precisión.

⁹⁶ **Artículo 165°.- Determinación de la infracción, tipos de sanciones y agentes fiscalizadores**

La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

⁹⁷ El artículo 165° del Código Tributario establece que la infracción será determinada en forma objetiva. Ello quiere decir que, al momento de imponer la sanción, la Administración no evalúa la intención del agente, es decir, no se exige verificar si el deudor tributario actuó con dolo o culpa en la comisión de la conducta típica. J. ARÉVALO MOGOLLÓN, *Fiscalización y Procedimiento Contencioso Tributario*, Instituto Pacífico S.A.C., Lima, 2010, p. 155.

⁹⁸ Las operaciones aduaneras generan una serie de obligaciones de distinta naturaleza que deben cumplir los operadores de comercio exterior. Así, hay obligación de cumplir con las normas sanitarias para importar una mercadería; de pagar los servicios aduaneros; de manifestar con exactitud toda la mercancía importada o exportada; de cumplir con las condiciones de los regímenes aduaneros de perfeccionamiento o de depósito o tránsito; de aforar la mercancía cuando corresponda; de no importar o exportar mercancías prohibidas, etc.

Una de las obligaciones que deben cumplir los operadores de comercio exterior es de naturaleza tributaria, pues todo ingreso o salida de mercancías al/del territorio aduanero requiere el pago de los tributos correspondientes o de su garantía. Inclusive existen otras obligaciones de pago pero que no son de naturaleza tributaria, como por ejemplo, el pago de los derechos antidumping o los derechos compensatorios. Pero en esencia, el paso de una mercancía por aduanas genera una obligación tributaria, que por su ámbito de aplicación es de carácter aduanera. R. REAÑO AZPILCUETA, *Tributación Aduanera*, Palestra Editores S.A.C., Lima, 2010, pp.77-78.

La claridad y exactitud del supuesto infraccional, entendidas como requerimientos del principio de tipicidad, son un instrumento de garantía para que los ciudadanos puedan actuar dentro de un marco de seguridad jurídica.

Es decir, como consecuencia de la determinación objetiva de las infracciones, no se tienen en cuenta, los argumentos de defensa ligados al conocimiento de los hechos o la voluntad en el actuar de los administrados; por lo que, incidir en promover la claridad en el supuesto de hecho, tiene como propósito que el ciudadano conozca la actuación por la que puede ser sancionado.

En esa línea, si por el contrario, no se aplica el principio de tipicidad, la persona podría ser sancionada con una norma que adolece de claridad y bajo parámetros de objetividad; que no le permite alegar desconocimiento o falta de voluntad.

9.2 LA DETERMINACIÓN OBJETIVA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SU RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

El principio de causalidad ⁹⁹ ¹⁰⁰ se encuentra reconocido por el inciso 8 del artículo 246° del Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.

Por la causalidad ¹⁰¹ ¹⁰² debe existir un factor de atribución o elemento de conexión entre los hechos y el supuesto infractor; en esa línea, será sancionado quien haya ejecutado de forma omisiva o activa la conducta considerada como infracción.

⁹⁹ Artículo 246°.- Principios de la potestad sancionadora administrativa

La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales:

8. Causalidad.- La responsabilidad debe recaer en quien realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción sancionable.

¹⁰⁰ Solo pueden ser sancionadas las personas físicas o jurídicas que resulten responsables, aunque sea a título de simple inobservancia. No puede sancionarse a quien no realiza la conducta sancionable. M. CABRERA VÁSQUEZ, R. QUINTANA VIVANCO, *Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo*, Editorial San Marcos, Lima, 2006, 2ª ed., p. 634.

En efecto, complementar la determinación objetiva con el principio de causalidad; se operativiza, adecuando los hechos a cada uno de los elementos del supuesto infraccional (objetividad), con el cuidado de acreditar que la persona sea responsable^{103 104} por la ejecución de forma activa u omisiva de la conducta (principio de causalidad).

Por lo indicado, es necesaria una relación de complementariedad ¹⁰⁵ entre la determinación objetiva y el principio de causalidad, cuando se intente sancionar por la comisión de una infracción administrativa aduanera tributaria.

¹⁰¹ El principio de causalidad es uno de los factores que determinan la responsabilidad de una persona en la comisión de una infracción. En virtud de este principio solamente se puede sancionar a una persona cuando ésta haya sido la que realizó la conducta sancionable. C. NORTHCOTE SANDOVAL, "Importancia del Principio de Tipicidad en el Procedimiento Administrativo Sancionador", *Actualidad Jurídica*, N° 191, 2009, p.VIII-1.

¹⁰² En el derecho administrativo sancionador -y en el derecho sancionador en general- la responsabilidad debe recaer en quien realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción sancionable. Ahora bien, al igual que en el derecho penal y la responsabilidad civil el criterio de causalidad a aplicar es el de la denominada causalidad adecuada. En este sentido, cuando hacemos mención a la causalidad adecuada, nos referimos a la que implica que únicamente cabe responsabilidad de infracciones generadas por hechos que normalmente causan dichas conductas legalmente tipificadas. Esta definición de causalidad elimina criterios ya superados como los de la causa sine qua non o de la denominada causa próxima. C. GUZMÁN NAPURÍ, *Tratado de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo*, Ediciones Caballero Bustamante, Lima, 2011, p. 821.

¹⁰³ Responsabilidad es imputación. La responsabilidad es una categoría común a la totalidad de los órdenes jurídicos. Se habla así de responsabilidad civil, penal, administrativa, fiscal, asociativa, social, incluso política. Cada una de ellas posee su particular régimen jurídico, que regula sus presupuestos, sus elementos, sus efectos, etc. Con carácter general puede afirmarse que un sujeto es responsable cuando incumple un deber o una obligación o cuando causa un daño, pero siempre que el incumplimiento o el daño le sea imputable. Desde esta perspectiva, la responsabilidad descansa sobre un determinado título de imputación. F. REGLERO CAMPOS, *Lecciones de Responsabilidad Civil, conceptos generales y elementos de delimitación*, Editorial Aranzadi SA., España, 2013, p. 42.

¹⁰⁴ En derecho se entiende por "responsabilidad" a la capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente. El principio de la responsabilidad se traduce en que las personas deben asumir las consecuencias de sus conductas y, en determinadas circunstancias, la consecuencia de actos de terceros e incluso de los hechos de las cosas. En materia aduanera, los operadores de comercio exterior que intervienen en los procedimientos aduaneros son responsables administrativa, tributaria, civil y penalmente del cumplimiento de sus obligaciones; es decir, responden ante la aplicación de sanciones, pago de tributos, resarcimiento por daños o perjuicios y con pena privativa de libertad en caso de comisión de delito aduanero, respectivamente. R. ZAGAL PASTOR, *Derecho Aduanero – Operativa de Comercio Exterior y Principales Instituciones Jurídicas Aduaneras*, Editorial San Marcos, Lima, 2013, pp. 34-35.

¹⁰⁵ Dada la naturaleza objetiva de la responsabilidad administrativa del administrado, la única forma a través de la cual dicho administrado podría eximirse de responsabilidad estriba en acreditar una fractura en

CAPÍTULO V**PROPUESTA DE ADECUACIÓN AL PRINCIPIO DE TIPICIDAD****10. PROPUESTA DE ADECUACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 39° Y 41° DE LA LDA, AL MANDATO DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD**

Expuesto el sentido^{106 107} de los artículos 39° y 41° de la LDA, se presenta una propuesta para la aplicación de los mismos, que responde a su falta de claridad; la cual consiste en definir una lista taxativa de obligaciones del transportista público y privado.

Esta lista taxativa, aclara el panorama, sobre las obligaciones que deben incumplir los transportistas, para ser objeto de las sanciones establecidas en los artículos 39° y 41° de la LDA; en ese sentido, esta propuesta, cumplirá el propósito de adecuar los alcances de los artículos indicados, al principio de tipicidad.

Es momento de precisar, que en las siguientes líneas, se expondrá los criterios generales que se toman en cuenta para definir la lista de obligaciones anotada; y las razones por las que se propone la Resolución de Superintendencia, como instrumento jurídico de rango mínimo legal, para que estas obligaciones se incluyan al campo normativo aduanero.

el nexo causal. Es decir, demostrar que existe la posibilidad de demostrar que, no obstante la generación de la infracción, ésta no fue originado por el comportamiento del administrado. C. GUZMÁN NAPURÍ, *Tratado de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo*, Ediciones Caballero Bustamante, Lima, 2011, p. 825.

¹⁰⁶ Explicar el sentido de la norma es una tarea que puede ser encarada por la doctrina (interpretación científica), por los jueces (interpretación judicial) o por cualquiera de los otros dos poderes del Estado. Pero consideramos que sea quien fuere el intérprete, no puede desconocer el principio general de ser fiel y respetuoso de la letra y del espíritu de la ley. A las palabras de la ley las guía “el espíritu de la ley”. Toda letra legal tiene un espíritu legal. Si la letra no tiene espíritu no es letra legal, porque no confiesa su finalidad, no es idónea para desentrañar el camino ordenado o indicado a la sociedad destinataria de su aplicación. R. DROMI, *Derecho Administrativo. Tomo I*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2005, p. 306.

¹⁰⁷ (...) en todo precepto legal se puede distinguir entre: a) El texto o enunciado, es decir, el conjunto de palabras que integran un determinado precepto legal (disposición); y b) El contenido normativo, o sea el significado o sentido de ella (norma). STC Exp. N° 010-2002-AI/TC, del 3 de enero de 2003, F.J. 34.

Se identifica como primer criterio general para la definición de esta lista, que la interpretación ¹⁰⁸ de los artículos 39° y 41° de la LDA, se basa en el método pluralista ¹⁰⁹, que implica utilizar sin orden de jerarquía, los métodos de interpretación del derecho: literal, lógico, sistemático e histórico.

Como segundo criterio general para su definición; se tiene presente, que todas las obligaciones a establecer, permitirán encuadrar los hechos en el principio de causalidad.

Como tercer criterio general para su definición, sostenemos que, es fundamental que la Administración Aduanera, determine las obligaciones que debe cumplir el conductor y la persona jurídica propietaria del vehículo; diferenciando las obligaciones que corresponden a cada uno, cuando se actúa en el marco del transporte público o privado.

Siguiendo la línea de exposición, pasamos a indicar las razones por las que se propone la Resolución de Superintendencia, como instrumento jurídico de rango mínimo legal, para que estas obligaciones se incluyan al campo normativo aduanero.

La razón primordial, de establecer la lista taxativa de obligaciones, antes mencionada, a través de Resolución de Superintendencia, como instrumento jurídico de rango mínimo legal; radica en su carácter vinculante; como se ha hecho, con la Resolución de Superintendencia N° 158-2004/SUNAT ¹¹⁰, que aprobó el Reglamento de la sanción de

¹⁰⁸ En el derecho, la interpretación se da también en tanto que el derecho es un fenómeno cultural, con un sustrato y un sentido de él. El sustrato es la conducta en interferencia intersubjetiva; y el sentido, en definitiva, es la valoración jurídica de justicia, con sus valores parcelarios de seguridad, orden, paz, poder, cooperación y solidaridad, que esa conducta tiene. J. FRANCISCO LINARES, *Derecho administrativo*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2007, p. 44.

¹⁰⁹ Entonces, ¿Cuál es el método que debe utilizarse para interpretar adecuadamente una norma tributaria? No existe prevalencia ni jerarquía de un método sobre otro, existe sí un método pluralista (o pluralismo metodológico), que implica el empleo conjugado de todos los métodos antes mencionados. No se trata de procedimientos metodológicos que se superponen, sino que por el contrario se complementan e interrelacionan. J. BRAVO CUCCI, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Jurista Editores, Lima, 2010, 4ª ed., p. 201.

¹¹⁰ La Resolución de Superintendencia que aprobó el Reglamento de la sanción de internamiento temporal de vehículos es la N° 158-2004/SUNAT, la cual en su artículo 3° determina que: el internamiento es la sanción no pecuniaria regulada por el artículo 182° del Código Tributario, mediante la cual se afecta los derechos de posesión o propiedad del infractor sobre el vehículo que se encuentra en infracción de

internamiento temporal de vehículos; sin embargo, queda abierta la puerta, para representar esta propuesta a través de otros instrumentos legales, como la ley por ejemplo.

La segunda razón, se sustenta, en que no es posible aplicar las sanciones previstas en los artículos 39° y 41° de la LDA, para supuestos de infracción contemplados en normas especiales, como el Reglamento Nacional de Administración de Transporte.

Cabe señalar, que fundamentan la propuesta de generar una lista taxativa de obligaciones, entre otras fuentes, las siguientes resoluciones:

Resolución del Tribunal Fiscal N° 06598-A-2010 ¹¹¹, de la que se infiere que este ente administrativo, reconoce como medio de atribución de responsabilidad hacia el conductor, para efectos de sancionarlo por transportar mercancías, al lugar donde se trasladan las mismas.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 007107-A-2011 ¹¹², de la que se desprende como criterio de atribución de responsabilidad para el conductor, que la mercancía sea transportada en compartimiento de acceso exclusivo para el personal de la empresa de transporte.

conformidad con las normas tributarias. M. ALVA MATTEUCCI, *Tratamiento de las sanciones no pecuniarias en el Código Tributario*, Pacífico Editores S.A.C., Lima, 2011, p. 8.

¹¹¹ (...) la administración (...); y, adicionalmente deberá identificar si las mercancías objeto de comiso se encontraban en la bodega del vehículo transportador, o en los compartimientos acondicionados para el equipaje de mano de los pasajeros, o en la cabina del conductor del referido vehículo. Caso vinculado a la Intendencia de Aduana de Arequipa. Resolución del Tribunal Fiscal N° 06598-A-2010 del 23 de junio de 2010.

¹¹²(...) Que dadas estas circunstancias y teniendo en cuenta que la autoridad aduanera no cumplió con merituar el íntegro de los medios probatorios presentados por el recurrente en su recurso de reclamación, tales como la declaración jurada de Delia Mamani Suca y copia certificada de la constatación policial, con la finalidad de demostrar que la mercancía incautada fue puesta por uno de los pasajeros en la cabina de la terramozza, resultando fácil acceder a su interior; se tiene que existe la duda respecto si el compartimiento es de acceso exclusivo para el personal de la empresa de transporte, o al contrario, si fue de fácil acceso para los pasajeros del medio de transporte en el momento de la intervención de los funcionarios aduaneros. Resolución del Tribunal Fiscal N° 007107-A-2011 del 28 de abril de 2011.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 00617-A-2011 ¹¹³, en la que se señala, que para atribuir responsabilidad al conductor, debe existir una obligación incumplida por el mismo.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 05680-A-2013 ¹¹⁴, donde se expone como factor de atribución de responsabilidad del chofer, que haya actuado para cometer la infracción.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 04977-A-2014 ¹¹⁵, en la que se sostiene, que la acción de manejar por parte del conductor, no es suficiente factor de atribución de responsabilidad; puesto que ello no implica que ejecutó el acto de ocultar la mercancía o contar con

¹¹³(...) Que asimismo se debe precisar que el recurrente como conductor del medio de transporte tenía la obligación de consignar en el manifiesto de carga respectivo los equipajes de sus pasajeros y carga que trasladaba en la bodega, así como emitir las guías de remisión correspondientes, tal como se precisa en el artículo 134° literal d) del Decreto Supremo N° 009-2004-MTC al referirse a las obligaciones del conductor, por lo que sí incumplió tal obligación, al tratarse de mercancías que provienen del contrabando, le corresponde asumir como infractor la aplicación de las sanciones que se confirman; (...) Que finalmente, con relación a la responsabilidad solidaria atribuida al recurrente respecto de la multa impuesta a la empresa de transportes San Cristobal del Sur E.I.R.L. (Artículo Segundo de la Resolución de Intendencia N° 154-3L0000/2008-000694) cabe indicar que él ha señalado que al momento de producirse los hechos prestaba servicios como chofer para la indicada empresa, por lo que siguiendo el criterio señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02725-A-2010, resulta procedente que también se le declare responsable de la multa impuesta a la persona jurídica indicada, actuación que se ampara en el citado artículo 39° de la Ley de los Delitos Aduaneros, Ley N° 28008. Resolución del Tribunal Fiscal N° 00617-A-2011 del 13 de enero de 2011.

¹¹⁴(...) En cuanto a la participación del chofer de la empresa de transportes en la supuesta comisión de la infracción materia de autos, dado que éste se encontraba en el momento de la intervención, esto no implica necesariamente que él tenía la llave que conducía a dicho lugar/ambiente donde se encontró la mercancía materia de comiso, sino que su presencia en ese momento se debía, obviamente, a que se encontraba en calidad de intervenido cuando ocurrieron los hechos. Resolución del Tribunal Fiscal N° 05680-A-2013 del 4 de abril de 2013.

¹¹⁵ (...) – Del Acta de Incautación N° 019-0300-2013-000060 se advierte que la mercancía fue encontrada en la cabina del conductor, en el camarote y en un compartimiento con llave en la parte posterior del asiento del copiloto, el cual fue abierto por Abraham Sierra Rojas, es decir, conforme a este documento él tenía la llave y por ende acceso a dicho compartimiento. Cabe señalar que en la intervención el señor Sierra asume la responsabilidad por la mercancía de procedencia ilegal encontrada. - La Administración alega que la mercancía fue encontrada en un lugar de acceso reservado para el conductor, añadiendo que al momento de la intervención el recurrente era quien conducía el vehículo; sin embargo, según consta de autos, eran dos los conductores del referido vehículo (conducían por turnos), por lo que el señor Sierra Rojas tuvo acceso a la cabina del conductor, ubicando la mercancía en dicho lugar, tal como él mismo manifiesta en la declaración obrante a fojas 63-65. – En cuanto a la participación del recurrente en la comisión de la infracción materia de autos, cabe precisar que si bien el recurrente se encontraba conduciendo en el momento de la intervención, esto no implica necesariamente que él ocultó la mercancía materia de comiso o tenía conocimiento de dicha situación, más aún si el Sr. Abraham Sierra Rojas acepta haber introducido la mercancía en la cabina del conductor. Resolución del Tribunal Fiscal N° 04977-A-2014 del 21 de abril de 2014.

conocimiento del hecho. Por lo que se concluye también, que son factores de atribución, el acto de ocultar mercancía o el conocimiento de su traslado.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 11418-A-2015 ¹¹⁶, donde se señalan áreas en el vehículo que son responsabilidad del conductor.

10.1 PROPUESTA DE ADECUACIÓN DEL ARTÍCULO 39° DE LA LDA, AL MANDATO DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

En esta parte del trabajo corresponde, en relación al artículo 39° de la LDA, plantear como criterio específico para definir la lista de obligaciones antes indicada; que el traslado de mercancías, se concrete, afectando el bien jurídico denominado control aduanero.

Se deberá analizar la obligación incumplida a partir del rol que asume la persona, de tal manera, que solo si existe una obligación incumplida como transportista, podrá ser sancionado a través del artículo 39° de la LDA.

Corresponde detallar la lista taxativa en la que se numeren las obligaciones cuyo incumplimiento generaría la sanción de una persona por el artículo 39° de la LDA.

Son responsables los conductores de transporte público, en virtud del artículo 39° de la LDA, si al momento de la intervención se advierte el incumplimiento de cualquiera de las siguientes obligaciones:

1. Utilizar rutas habilitadas para el transporte de pasajeros.

¹¹⁶ Que teniendo en cuenta que el vehículo de placa de rodaje N° es un ómnibus para el transporte de pasajeros en el que existen áreas del vehículo que son de entera responsabilidad y control del conductor como son: la cabina del conductor, la bodega, ambiente de descanso o habitación del copiloto, ambientes para herramientas, llantas de repuestos; existiendo también aquellas que escapan de su total control como es la zona al interior del bus en donde se transporta a los pasajeros, quienes en principio son los responsables por los bienes que transportan consigo, es de vital importancia tener certeza de la ubicación exacta en la que se encontró la mercancía incautada para efectos de determinar la responsabilidad correspondiente. Resolución del Tribunal Fiscal N° 11418-A-2015 del 24 de noviembre de 2015.

2. No transportar bienes objeto de infracción de la Ley de los Delitos Aduaneros, en lugares de acceso exclusivo al conductor.
3. No adecuar o no habilitar lugares en el vehículo para generar el ilícito.

Es responsable la persona jurídica propietaria de transporte público, en virtud del artículo 39° de la LDA, si al momento de la intervención se advierte el incumplimiento de cualquiera de las siguientes obligaciones:

1. Utilizar rutas habilitadas para el transporte de pasajeros.
2. No adecuar o no habilitar lugares en el vehículo para generar el ilícito.
3. No transportar mercancía en situación distinta a la declarada como equipaje o manifestada como carga, que se advierta como bienes objeto de infracción de la Ley de los Delitos Aduaneros.

Es responsable el conductor de vehículo particular, en virtud del artículo 39° de la LDA, si al momento de la intervención se advierte el incumplimiento de cualquiera de las siguientes obligaciones:

1. Utilizar rutas habilitadas para el paso de vehículos particulares.
2. No adecuar o no habilitar lugares en el vehículo para generar el ilícito.

Es responsable la persona jurídica propietaria de vehículo particular, en virtud del artículo 39° de la LDA, si al momento de la intervención se advierte el incumplimiento de cualquiera de las siguientes obligaciones:

1. Utilizar rutas habilitadas para el paso de vehículos particulares.
2. No adecuar o no habilitar lugares en el vehículo para generar el ilícito.

10.2 PROPUESTA DE ADECUACIÓN DEL ARTÍCULO 41° DE LA LDA, AL MANDATO DEL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

En relación al artículo 41° de la LDA, sostenemos como criterio específico para definir la lista de obligaciones, también, antes señalada; que el uso del vehículo para cometer la infracción, debe significar la afectación del bien jurídico denominado control aduanero.

Ello se explica, en el entendido que, tenemos como presupuesto ¹¹⁷ para la aplicación de la sanción de internamiento temporal del vehículo, el que se utilice un vehículo como medio para la comisión de las infracciones tipificadas en la citada Ley.

Es decir, el uso del vehículo tiene como propósito cometer las infracciones glosadas en la Ley N° 28008, de lo que inferimos, que dicho uso se produce cuando con el vehículo se afecta el bien jurídico control aduanero.

En ese sentido, debemos traer a colación, que la palabra utilizar significa hacer que algo sirva para un fin; por lo que, el término “utilizar”, en el contexto del artículo 41° de la LDA, hace referencia a que el vehículo sirva para afectar el control aduanero.

En esa línea, debe concretarse una acción de parte del conductor o la persona jurídica para que el vehículo se convierta en un instrumento que obstaculice el control aduanero.

¹¹⁷ Resolución del Tribunal Fiscal N° 14668-A-2011 del 31 de agosto de 2011.

Fortalece esta interpretación, la actuación de la Administración, por haber emitido la Circular N° 014-2007-SUNAT-300000 el 9.7.2007, que impartió instrucciones con el fin de que las Intendencias de Aduana de la República, uniformicen criterios al momento de aplicar la sanción administrativa de internamiento de vehículos, siendo ratificada por el Memorándum Circular N° 01-2010-SUNAT/300000 del 11.1.2010.

Cabe señalar que conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09339-A-2013 ¹¹⁸, la sanción de internamiento temporal prevista en el artículo 41° de la LDA, es de naturaleza personalísima.

Por lo señalado, corresponde definir la lista taxativa en la que se numeren las obligaciones cuyo incumplimiento generaría la sanción de una persona por el artículo 41° de la LDA.

Son responsables los conductores de transporte público, en virtud del artículo 41° de la LDA, si al momento de la intervención se advierte el incumplimiento de cualquiera de las siguientes obligaciones:

1. Utilizar rutas habilitadas para el transporte de pasajeros.
2. No transportar bienes objeto de infracción de la Ley de los Delitos Aduaneros, en lugares de acceso exclusivo al conductor.
4. No adecuar o no habilitar lugares en el vehículo para generar el ilícito.

¹¹⁸ Que es preciso señalar que el recurrente no acreditó representación alguna respecto de la Empresa de Transportes Pullman Anthony S.A.C. ni la Administración se lo ha solicitado; en tal sentido al no tener poder de ésta para accionar, carece del legítimo interés para interponer tales acciones más aun cuando la sanción prevista en el inciso a) del artículo 41° de la Ley de los Delitos Aduaneros es una sanción de naturaleza personalísima, es decir que se le impone a la Empresa de Transportes Pullman Anthony S.A.C. por incurrir en una infracción administrativa vinculada al contrabando. Resolución del Tribunal Fiscal N° 09339-A-2013 del 6 de junio 2013.

Es responsable la persona jurídica propietaria de transporte público, en virtud del artículo 41° de la LDA, si al momento de la intervención se advierte el incumplimiento de cualquiera de las siguientes obligaciones:

1. Utilizar rutas habilitadas para el transporte de pasajeros.
2. No adecuar o no habilitar lugares en el vehículo para generar el ilícito.

Es responsable el conductor de vehículo particular, en virtud del artículo 41° de la LDA, si al momento de la intervención se advierte el incumplimiento de cualquiera de las siguientes obligaciones:

1. Utilizar rutas habilitadas para el paso de vehículos particulares
2. No adecuar o no habilitar lugares en el vehículo para generar el ilícito

Es responsable la persona jurídica propietaria de vehículo particular, en virtud del artículo 41° de la LDA, si al momento de la intervención se advierte el incumplimiento de cualquiera de las siguientes obligaciones:

1. Utilizar rutas habilitadas para el paso de vehículos particulares.
2. No adecuar o no habilitar lugares en el vehículo para generar el ilícito.

CONCLUSIONES

1. Debido fundamentalmente, a la contravención de la seguridad jurídica, que genera la contradicción por la falta de claridad en la aplicación de los artículos 39° y 41° de la LDA, por parte de la Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal; esta investigación, plantea una propuesta de solución, que resulta en adecuar los artículos indicados, al mandato del principio de tipicidad.
2. El principio de tipicidad, como principio rector del procedimiento administrativo sancionador, está referido a la definición minuciosa del supuesto infraccional y la sanción que le corresponde; elemento necesario para generar seguridad jurídica en el administrado, siendo su finalidad, lograr que tanto el operador del derecho como el administrado, tengan la posibilidad de conocer de manera precisa, las acciones consideradas como infracciones y sus consecuentes sanciones.
3. Las infracciones contenidas en la LDA, son de naturaleza tributaria y protegen el bien jurídico denominado control aduanero; en ese sentido, se constituye en criterio, para sancionar con los artículos 39° y 41°, que el transportista haya afectado dicho bien.
4. La Administración Aduanera, determina de forma objetiva la responsabilidad por las infracciones consignadas en la LDA; siendo así, sin la posibilidad de alegar desconocimiento de la norma o falta de voluntad en el acto, se instituye como garantía para el ciudadano, que los supuestos de infracción sean claros; es decir, que se encuentren cubiertos por el manto de la tipicidad.
5. Para solucionar la falta de claridad en la redacción de los artículos 39° y 41° de la LDA, se requiere adecuar sus alcances al principio de tipicidad; para ello utilizamos como vehículo, la definición de una lista taxativa de obligaciones dirigida a los transportistas, la misma que debe ser aprobada a través de Resolución de

Superintendencia, emitida por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT; u otro instrumento legal de mayor rango, como la ley por ejemplo.

6. Se tienen como criterios generales, para definir la lista taxativa de obligaciones dirigida a los transportistas; que la interpretación de los artículos 39° y 41°, debe partir del método pluralista; que los hechos tienen una conexión con la actuación del conductor o persona jurídica propietaria del vehículo, en consideración del principio de causalidad; y que se diferencie la responsabilidad en el marco del transporte público y privado.
7. Se tiene como criterios específicos, para definir la lista taxativa de obligaciones dirigida a los transportistas, en el marco de la LDA; que para aplicar el artículo 39°, se debe tener en cuenta que el traslado de mercancías, se concrete, afectando el bien jurídico denominado control aduanero; y para sancionar con el artículo 41°, que el vehículo sirva para afectar el control aduanero.

BIBLIOGRAFÍA

1. ALVA MATTEUCCI, M., *Tratamiento de las sanciones no pecuniarias en el Código Tributario*, Pacífico Editores S.A.C., Lima, 2011, pp. 31.
2. ARÉVALO MOGOLLÓN, J., *Fiscalización y Procedimiento Contencioso Tributario*, Instituto Pacífico S.A.C., Lima, 2010, pp. 311.
3. BARRERA, E., *La Relación Jurídica Tributaria y la Relación Jurídica Aduanera*, <http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Barreira1.pdf>, Página Web consultada: 10.10.2016, pp. 55-74.
4. BASSALLO RAMOS, C., *Código Tributario para Contadores*, Gaceta Jurídica, Lima, 2012, pp. 750.
5. BRAVO CUCCI, J., *Fundamentos de Derecho Tributario*, Jurista Editores E.I.R.L., Lima, 2015, 5ª ed., pp. 438.
6. BRAVO CUCCI, J., *Fundamentos de Derecho Tributario*, Jurista Editores, Lima, 2010, 4ª ed., pp. 414.
7. CABRERA VÁSQUEZ, M., QUINTANA VIVANCO, R., *Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo*, Editorial San Marcos, Lima, 2006, 2ª ed., pp. 856.
8. CARVALHO, C., *El Análisis Económico del Derecho Tributario*, Grijley, Lima, 2011, pp. 108.
9. CASSAGNE, J., *Derecho Administrativo. Tomo II*, Palestra Editores, Lima, 2010, pp. 822.
10. CERVANTES ANAYA, D., *Manual de Derecho Administrativo*, Editorial Rodhas, Lima, 2013, 7ª ed., p. 863. pp. 1310.
11. CHÁVEZ ACKERMANN, P., *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial San Marcos, Lima, 1993, pp. 207.
12. COSIO JARA, F., *Comentarios a la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053*, Jurista Editores E.I.R.L., Lima, 2012, pp. 1259.
13. COSIO JARA, F., *Manual de Derecho Aduanero*, Editorial Rodhas, Lima, 2007, 2ª ed., pp. 948.

14. COYA PONCE, J., *Los Delitos Aduaneros en el Nuevo Código Procesal Penal*, Grijley, Lima, 2013, p.p. 412.
15. DE BARROS CARVALHO, P., *Derecho Tributario – Fundamentos Jurídicos de la Incidencia*, Grijley, Lima, 2013, 9ª ed., pp. 364.
16. DROMI, R., *Derecho Administrativo. Tomo I*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2005, pp. 846.
17. DROMI, R., *Derecho Administrativo. Tomo II*, Gaceta Jurídica, Lima, 2005, pp. 822.
18. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T., *Discrecionalidad, Arbitrariedad y Control Jurisdiccional*, Palestra Editores, Lima, 2006, pp. 404
19. FLORES DAPKEVICIUS, R., *La Acción de Nulidad y Responsabilidad del Estado*, Carlos Álvarez Editor, Montevideo, 2008, pp. 358.
20. FRANCISCO LINARES, J., *Derecho administrativo*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2007, pp. 564.
21. FUENTES ACURIO, S., *Los Recursos Procedimentales Tributarios y Otros Recursos Administrativos*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2010, pp. 199.
22. GALLARDO MIRAVAL, J., *Los Delitos Aduaneros – Fundamentos de Comercio Internacional*, Editorial Rodhas, Lima, 2008, pp. 592
23. GAMBA VALEGA, C., “Derechos y Garantías de los Contribuyentes: El caso peruano”, en R. ROJAS OVIEDO (coord.), *Derecho Tributario Peruano y Español: Un análisis comparado de problemas comunes*, Universidad de San Martín de Porres Fondo Editorial, Lima, 2011, pp. 427.
24. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo. Tomo II*, Palestra – Temis, Lima, 2011, pp. 903 -1703.
25. GUZMÁN NAPURÍ, C., *La Constitución Política: Un Análisis Funcional*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2015, pp. 870.
26. GUZMÁN NAPURÍ, C., *Manual del Procedimiento Administrativo General*, Pacífico Editores S.A.C., Lima, 2016, 2ª Ed., pp. 709.
27. GUZMÁN NAPURÍ, C., *Tratado de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo*, Ediciones Caballero Bustamante, Lima, 2011, pp. 894.

28. HUAMÁN SIALER, M., “El Delito de Contrabando en el Perú y en el Contexto Internacional”, *Revista Lecciones Aduaneras*, N° 1, 2014, pp. 39-73.
29. HUAPAYA TAPIA, R., *Administración Pública, Derecho Administrativo y Regulación*, ARA Editores, Lima, 2011. pp. 821.
30. HUAPAYA TAPIA, R., *Tratado del Proceso Contencioso Administrativo*, Jurista Editores, Lima, 2006, pp. 1126.
31. IANNAONE SILVA, F., “Derecho Tributario y Fuentes: Perspectiva peruana” en R. ROJAS OVIEDO Y F. VEGA BORREGO (coords.), *Derecho Tributario Peruano y Español: Un análisis comparado de problemas comunes*, Universidad de San Martín de Porres Fondo Editorial, Lima, 2011. pp. 427.
32. ISASI CAYO, J., *Tratado de Derecho Administrativo*, Gaceta Jurídica, Lima, 2014, pp. 462.
33. KRESALJA, B., OCHOA, C., *Derecho Constitucional Económico*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2009, pp. 938.
34. LONDOÑO MARTÍNEZ, F. , “Tipicidad y legalidad en el derecho administrativo-sancionatorio”, *Revista de Derecho (Valdivia)*, N° 2/Volumen N° 27, 2014, pp. 147-167. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502014000200007>.
35. LÓPEZ ESPINOZA, L., *Reflexiones Sobre la Actual Política Arancelaria y el Panorama de la Tributación Aduanera en el País*, IusEt Veritas, Lima, 2016, pp.391.
36. LÓPEZ FLORES, B., *Medios Impugnatorios en los Procesos Constitucionales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2015, pp. 222.
37. MARTÍNEZ MORALES, R., *Derecho Administrativo. Primer Curso*, Editoriales de México S.A., México, 1995, 2ª ed., pp. 316.
38. MERINO AMAND, F., *Ética para la Función Pública*, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Lima, 2017, pp. 293.
39. MORÓN URBINA, J., *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2011, 9ª ed., pp. 951.

40. NORTHCOTE SANDOVAL, C., "Importancia del Principio de Tipicidad en el Procedimiento Administrativo Sancionador", *Actualidad Jurídica*, N° 191, 2009, pp. VIII-1 – VIII-3.
41. OLIVER CALDERÓN, G., "Seguridad Jurídica y Derecho Penal", *Revista de Estudios de la Justicia*, N° 11, 2009, pp. 181-199.
<http://www.rej.uchile.cl/index.php/RECEJ/article/view/15198>.
42. PAREJO ALFONSO, L., *Lecciones de derecho administrativo*, Nomos Impresores, Colombia, 2011, 3ª ed., pp. 911.
43. POSADA, C., "Procedimientos Aduaneros y Facilitación del Comercio", en E. GUEVARA Y F. NOVAK (coordinadores), *El Perú y el Comercio Internacional*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2010, pp. 359.
44. REAÑO AZPILCUETA, R., *Tributación Aduanera*, Palestra Editores S.A.C., Lima, 2010, pp. 371.
45. REGLERO CAMPOS, F., *Lecciones de Responsabilidad Civil, conceptos generales y elementos de delimitación*, Editorial Aranzadi SA., España, 2013, pp. 41-62.
46. RUIZ SÁNCHEZ, A., VALDIVIEZO DEL CARPIO, M., "Consideraciones en Torno a la Responsabilidad de los Participantes, Postores y Contratistas en Contrataciones con el Estado", *Revista Derecho & Sociedad*, N° 44, 2015, pp. 379-389.
47. SANBORN, C., Y YONG, A., "El auge económico del Perú y la conexión Asiática", en C. ARNSEN Y J. HEINE (editores), *Puentes sobre El Pacífico: Latinoamérica y Asia en el nuevo siglo*, Universidad del Pacífico, Lima, 2015, pp. 332.
48. SANDOVAL AGUILAR, L., *Derecho Tributario Aduanero, Valor en Aduana y su Aplicación en el Perú*, Editora Normas Legales S.A.C, Lima, 2006, pp. 463.
49. VIDAL ALBARRACÍN, G., *La Naturaleza Jurídica del Contrabando Menor – sus Consecuencias*, http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/11/G.-Vidal_Natura_leza-del-contrabando-menor.pdf, Página web consultada: 10.10.2016, pp. 107-114.

50. XAVIER BASALDÚA, R., *El Principio de Legalidad y los Derechos Aduaneros*, <http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/11/X.-Basaldúa-El-principio-de-legalidad.pdf>, Página Web consultada: 10.10.2016, pp. 59-68.
51. YANGALI QUINTANILLA, N., *Código Tributario aplicación práctica, según criterios jurisprudenciales y de la SUNAT*. Gaceta Jurídica S.A., Lima, 2015, pp. 850.
52. ZAGAL PASTOR, R., *Derecho Aduanero – Operativa de Comercio Exterior y Principales Instituciones Jurídicas Aduaneras*, Editorial San Marcos, Lima, 2013, pp. 286.

Otras fuentes consultadas:

- 1) STC Exp. N° 010-2002-AI/TC, del 3 de enero de 2003.
- 2) STC Exp. N° 2192-2004-AA/TC, del 11 de octubre de 2004.
- 3) STC Exp. N° 1182-2005-PA/TC, del 26 de marzo de 2007.
- 4) STC Exp. N° 6301-2006-PA/TC, del 13 de agosto de 2011.
- 5) STC Exp. N° 00197-2010-PA/TC, del 24 de agosto de 2010.
- 6) STC Exp. N° 01873-2009-PA/TC, del 3 de setiembre de 2010.
- 7) STC Exp. N° 00156-2012-PHC/TC, del 8 de agosto de 2012.
- 8) Resolución del Tribunal Fiscal N° 06598-A-2010 del 23 de junio de 2010.
- 9) Resolución del Tribunal Fiscal N° 04187-A-2010 del 22 de abril de 2010.
- 10) Resolución del Tribunal Fiscal N° 14668-A-2011 del 31 de agosto de 2011.
- 11) Resolución del Tribunal Fiscal N° 00617-A-2011 del 13 de enero de 2011.
- 12) Resolución del Tribunal Fiscal N° 007107-A-2011 del 28 de abril de 2011.
- 13) Resolución del Tribunal Fiscal N° 05680-A-2013 del 4 de abril de 2013.
- 14) Resolución del Tribunal Fiscal N° 09339-A-2013 del 6 de junio 2013.
- 15) Resolución del Tribunal Fiscal N° 04977-A-2014 del 21 de abril de 2014.
- 16) Resolución del Tribunal Fiscal N° 09449-A-2015 del 24 de setiembre de 2015.
- 17) Resolución del Tribunal Fiscal N° 11418-A-2015 del 24 de noviembre de 2015.
- 18) Resolución del Tribunal Fiscal N° 4314-A-2016 del 5 de mayo de 2016.

- 19) Resolución de Superintendencia N° 093-97/SUNAT del 4 de noviembre de 1997.
- 20) Resolución de Superintendencia N° 122/2014/SUNAT del 30 de abril de 2014 y modificatorias.
- 21) Informe N° 053-2004.2B4000.
- 22) Informe N° 131-2013-SUNAT/4B4000 del 17 de julio de 2013.
- 23) Informe N° 111 -2015-SUNAT/5D1000 del 31 de agosto de 2015.
- 24) Informe N° 140 -2015-SUNAT/5D1000 del 26 de octubre de 2015.
- 25) Informe N° 85-2016-SUNAT/5D1000 del 27 de junio de 2016.